

EØS-AVTALEN OG KONSERNINTERNE OVERFØRINGER

**Er de norske reglene om konserninterne overføringer i strid med EØS-
avtalen?**

Kandidatnummer: 319

Veileder: Andreas Bullen

V-07

Leveringsfrist: 25.04.2007

Til sammen 17668 ord

19.04.2007

Innholdsfortegnelse

DEL I: INTRODUKSJON

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Bakgrunn for temaet og presentasjon av hovedproblemstillingen	1
1.2	Begrepsavklaring	4
1.3	Rettskilder	4
1.4	Avgrensninger	5
1.5	Oppbygning av den videre fremstilling	5

DEL II: INTERNRETTLIGE REGLER

<u>2</u>	<u>LOVGIVNING OM KONSERNINTERNE OVERFØRINGER</u>	<u>7</u>
2.1	Innledning	7
2.2	Anvendelsesområde	9
2.2.1	Subjekter som omfattes av sktl § 11-21/fsfin § 11-21	9
2.2.2	Hvilke transaksjoner som omfattes av reglene om konserninterne overføringer	13
2.3	Sikkerhetsstillelse	14
2.4	Forholdet til reglene om konsernbidrag	14

DEL III: EF- OG EØS-RETTLIGE REGLER

<u>3</u>	<u>EF OG EØS</u>	<u>16</u>
3.1	Om fellesmarkedet og EØS-området	16

3.1.1	Generelt om fellesmarkedet	16
3.1.2	Generelt om EØS-avtalen	17
3.2	EF-rettens betydning for tolkningen av EØS-regler	17
3.2.1	Rettshomogenitet	17
3.3	EØS-avtalens virkning på skatterettens område	18
4	<u>DISKRIMINERINGSFORBUD</u>	20
4.1	Det generelle ikke-diskrimineringsprinsipp	20
4.2	Forbud mot diskriminering og restriksjoner av de fire friheter	21
4.3	Hva er omfattet av diskrimineringsforbudene?	22
4.3.1	Direkte diskriminering	22
5	<u>STRID MED HVILKEN FRIHET?</u>	23
5.1	Frihetene er gjensidig ekskluderende	23
5.2	Avgrensning av etableringsfriheten	23
5.3	Avgrensning av frie kapitalbevegelser	24
5.4	Vurdering av hvilken frihet som kommer til anvendelse	24
6	<u>VILKÅR FOR ANVENDELSE AV FRIHETEN</u>	26
6.1	Generelle vilkår for å kunne påberope seg de 4 friheter	26
6.1.1	Krav til økonomisk aktivitet	26
6.1.2	Krav om grenseoverskridende element	27
6.2	Spesielle vilkår for å kunne påberope seg etableringsfriheten	31
6.2.1	Krav om utøvelse av ervervsmessig virksomhet	31
6.2.2	Hvilke selskaper kan påberope seg etableringsfriheten?	31

<u>7</u>	<u>FORELIGGER DET DISKRIMINERING ELLER EN RESTRIKSJON AV FRIHETEN?</u>	<u>33</u>
7.1	Sammenlignbarhetskriteriet	33
7.1.1	Presentasjon av sammenlignbarhetskriteriet	33
7.1.2	Hvilke situasjoner som skal sammenlignes	34
7.1.3	Sammenligning av faste driftsteder og datterselskaper?	36
7.1.4	Sammenligning av hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper	38
7.2	Utgjør diskrimineringen i tillegg en restriksjon av etableringsfriheten?	52
<u>8</u>	<u>KAN DISKRIMINERINGEN/RESTRIKSJONEN RETTFERDIGGJØRES?</u>	<u>54</u>
8.1	Hvilke hensyn kan tenkes å påberopes for å rettferdiggjøre inngrep i de fire friheter?	54
8.2	Foreligger det omstendigheter som kan nøytralisere skatteulempen?	55
8.2.1	De minimis-regel	55
8.2.2	Skattyter kan søke om å bli innrømmet konserninterne overføringer	56
8.3	Unntak omhandlet i EF-traktaten/EØS-avtalen	58
8.4	Hensyn utviklet i rettspraksis	58
8.4.1	”Rule of reason” ved uskrevne allmenne hensyn	58
8.4.2	Økonomiske hensyn	60
DEL IV: AVSLUTNING		
<u>9</u>	<u>KONKLUSJON OG KONSEKVENSER A V FUNNENE I OPPGAVEN</u>	<u>73</u>
<u>10</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>75</u>

1 INNLEDNING

1.1 Bakgrunn for temaet og presentasjon av hovedproblemstillingen

Den europeiske unionen har siden opprettelsen utviklet seg fra å være et regjeringssamarbeid på avgrensede politiske områder til å bli et mer omfattende samarbeid der beslutningskompetanse på stadig flere lovområder er overført fellesorganene. Samarbeidet har således utviklet visse overnasjonale trekk¹.

I løpet av utviklingen fra et avgrenset samarbeid til en omfattende union² har det hele tiden skjedd gradvise innskrenkninger i medlemsstatenes suverenitet. Noen av disse innskrenkningene vekker motstand blant medlemsstatene, som innføringen av en felles valuta og forsøket på vedtakelsen av en EU-grunnlov.

Direkte beskatning er blant de temaer som opptar medlemsstatene. Beskatningen er det vesentligste inntektsgrunnlaget for staten, og et sentralt politisk virkemiddel. Beskatning er et område som tradisjonelt sett ligger innenfor den suverene statens kompetanse, dette påpekes som regel også av EF-domstolen i saker vedrørende beskatning³. Imidlertid kan de nasjonale skattereglene virke hemmende på fellesmarkedet. EF-domstolen har på denne bakgrunnen slått fast at nasjonale skatteregler kan være uforenlige med fellesskapsretten. Siden *Avoir Fiscal*⁴ ble avsagt i 1986 er det behandlet en rekke saker vedrørende direkte beskatning der det er slått fast at ulike nasjonale skatteregler er i strid med utøvelsen av de

¹ <http://no.wikipedia.org/wiki/Eu>

² EU fikk 10 nye medlemsland i 2004; Kypros, Tsjekkia, Estland, Ungarn, Latvia, Litauen, Malta, Polen, Slovakia og Slovenia. Romania og Bulgaria er EU-medlemmer siden 01 januar 2007.

³ Sak C-324/00 Lankhorst-Hohorst, premiss 26

⁴ C-270/83 *Avoir Fiscal*

fire friheter og derfor ikke kan opprettholdes. Dette innebærer en innskrenkning av medlemsstatenes fiskale suverenitet ved at medlemsstatene må etterleve EF-domstolens beslutninger.

Når det gjelder EØS-avtalen, hevdet Norge de første årene etter inngåelsen at norsk skattlegging ikke ble berørt av avtalen, da de reglene i Romatraktaten som omhandler beskatning ikke ble inkludert. Etter avgjørelsen i EFTA-domstolen vedrørende det norske systemet med differensiert arbeidsgiveravgift⁵ kunne imidlertid ikke dette synspunktet opprettholdes, og i etterkant av avgjørelsen er flere norske skatteregler⁶ endret som en tilpasning til EØS-avtalen, ofte etter initiativ fra ESA⁷. Tilpasning til EØS-avtalen var også en avgjørende årsak til skattereformen i 2004/06 med innføring av fritaksmetoden som likestiller aksjonærer hjemmehørende i EØS med norske aksjonærer samt innførte like regler for investeringer innenfor hele EØS-området.

Flere saker som har vært oppe for EF-domstolen de senere år har hatt avgjørelser av betydning for norske skatteregler. I *Marks & Spencer*⁸ ble de britiske konsernbidragsreglene behandlet. EF-domstolen slo fast at det forelå forskjellsbehandling i strid med den frie etableringsretten da et britisk morselskap ikke ble innrømmet fradragsrett for underskudd pådratt av datterselskap hjemmehørende i utlandet. Restriksjonen ble ansett for å være rettfærdiggjort i tvingende allmenne hensyn, men også for å være for inngripende, slik at formålet kunne oppnås på andre måter. EF-domstolen konkluderte med at det britiske morselskapet måtte innrømmes fradragsrett for underskudd pådratt av datterselskapet som var hjemmehørende i utlandet dersom alle andre måter å utnytte underskuddet på var avskåret. I etterkant av dommen ble det antatt at selv om de norske og britiske reglene om konsernbidrag var ulikt utformet, medførte dette antakelig at også norske selskaper måtte kunne få fradrag for konsernbidrag til konsernselskaper i utlandet

⁵ Sak E-6/98, Norge mot The EFTA Surveillance Authority

⁶ F.eks pendlerfradrag for skattebetalere bosatt i andre EØS-land, verdsettelsen av aksjer i hjemmehørende/ikke-hjemmehørende selskaper og regler om begrensning av seminarutgifter ved seminarer avholdt i utlandet.

⁷ ESA er EFTAs overvåkingsorgan, og håndhever overholdelsen av EØS-avtalen

⁸ Sak C-446/03 Marks & Spencer

dersom alle andre måter å utnytte underskuddet på var avskåret. Konsernbidragsreglene omfattet på den tiden kun hjemmehørende selskaper.

I *Cadbury Schweppes*⁹ behandlet EF-domstolen de britiske CFC¹⁰-reglene for kontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskatteland. Domstolen konkluderer med at CFC-beskatning kun er akseptabelt når den rammer etableringer som er kunstige omgåelsesarrangementer for å unngå beskatning. Dette innebærer at denne typen skattlegging ikke kan brukes på selskaper som har foretatt en reell etablering i et lavskatteland. De britiske reglene har mange fellestrekk med de norske NOKUS¹¹-reglene om norskkontrollerte selskaper i lavskatteland. Etter de norske reglene skattlegges eierne av norskkontrollerte selskaper i lavskatteland etter NOKUS-reglene selv om etableringen er reell. Det var allerede i forkant av avsigelsen av *Cadbury Schweppes* antatt at NOKUS-reglene måtte tas opp til vurdering i forhold til EØS-avtalen når dom i saken forelå¹². Dommen vil antakelig føre til at NOKUS-reglene vil få et mer begrenset anvendelsesområde innenfor EØS-området.

På området for bedriftsbeskatning er det ikke foretatt andre vesentlige endringer enn for reglene om konsernbidrag. Reglene om konsernbidrag er endret med virkning fra og med 2006 slik at også filialer av utenlandske selskap omfattes av fradragsretten for konsernbidrag etter sktl §§ 10-2 til 10-4. Dette peker i retning av at en tilpasning til EØS-avtalen krever likebehandling av filialer av utenlandske selskap og norske aksjeselskap. Reglene om konserninterne overføringer har et anvendelsesområde som på samme måte som de tidligere konsernbidragsreglene ekskluderer overføringer til filialer av utenlandske selskap. Disse reglene er det imidlertid ikke gjort noen endring i per dags dato, slik at overføringer til filialer av utenlandske selskap i samme konsern ikke kan foretas skattefritt slik det kan til ved overføringer til norske aksjeselskap.

⁹ Sak C-196/04

¹⁰ Controlled Foreign Companies

¹¹ Norskkontrollert utenlandsk selskap, i lavskatteland

¹² NOU 2006:4, punkt 8.4

Problemstillingen og temaet for oppgaven er hvorvidt denne forskjellsbehandlingen av konserninterne overføringer til filialer av utenlandske selskap i forhold til overføringer til norske aksjeselskap strider mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

1.2 Begrepsavklaring

Med ”direkte beskatning” forstås illeggelse av skatter som skal betales direkte av en fysisk eller juridisk person¹³. For aksjeselskaper vil det si selskapsbeskatningen av inntekter opptjent gjennom virksomheten.

1.3 Rettskilder

Når det gjelder de norske reglene om konserninterne overføringer, har jeg for det første sett på lovgivningen om emnet; skatteloven og finansforskriften, og tatt utgangspunkt i ordlyden i disse. Videre har jeg sett på en del skatterettsdommer og uttalelser fra Finansdepartementet for å få svar på hvordan de ulike elementer i regelverket skal tolkes, og hvordan regelverket fungerer i praksis.

Når jeg har behandlet EØS-reglene har jeg for det første sett på selve EØS-avtalen og ordlyden i traktatbestemmelsene. Der det foreligger rettspraksis har jeg sett på dommer fra EFTA-domstolen.

Videre har jeg brukt fellesskapsrettslige kildefaktorer, som kommer inn som rettskildefaktorer også for EØS-avtalen gjennom EØS-avtalens art 6. De fellesskapsrettslige kildefaktorene er i hovedsak dommer fra EF-domstolen vedrørende direkte beskatning, men også andre dommer vedrørende de fire friheter.

¹³ Dajani m.fl (2003) s.23

Jeg har også sett på juridisk litteratur om både de norske reglene om konserninterne overføringer og EØS-reglene, samt brukt kilder, søkemotorer og oppslagsverk som er tilgjengelige på internett.

1.4 Avgrensninger

Jeg har valgt å bare behandle aksjeselskap i oppgaven, og ikke behandle overføringer mellom deltakerlignede selskaper, kommandittselskaper mv.

1.5 Oppbygning av den videre fremstilling

Jeg vil i det følgende først gjøre rede for de internrettslige reglene om konserninterne overføringer for å kartlegge hva de innebærer og hvordan de praktiseres.

Deretter vil jeg behandle EF- og EØS-rettslige regler for å se hvilke krav som stilles til medlemslandene og deres interne lovgivning, samt hvilke vilkår som må være oppfylt for å være rettighetssubjekt for bestemmelsene om de fire friheter. Videre vil jeg analysere hvilken av de fire friheter de norske reglene om konserninterne overføringer kan tenkes å være i strid med, og deretter avgjøre om reglene utgjør en restriksjon av den aktuelle friheten.

Skulle reglene innebære en restriksjon, vil jeg vurdere hvorvidt restriksjonen kan begrunnes og opprettholdes enten på bakgrunn av de hensyn som er nevnt uttrykkelig i EØS-avtalen eller uskrevne allmenne hensyn.

For å kunne ta stilling til disse spørsmålene, vil jeg i hovedsak se på rettspraksis fra EF-domstolen vedrørende direkte beskatning og se om det der finnes vurderinger som kan

være relevante. EF-domstolen er ikke bundet av sine egne avgjørelser¹⁴, så det er ikke gitt at de vil opprettholde de standpunkt de har inntatt i dommene.

Jeg vil imidlertid forsøke å benytte en form for induktiv metode, der jeg gjennom å se på enkelttilfeller fra EF-domstolens rettspraksis ser om det kan utledes noen prinsipper som brukes av domstolen i saker om direkte beskatning. Vurderingsnormen blir følgelig hvorvidt jeg antar at EF-domstolen ville ansett de norske reglene for å være i strid med EØS-avtalen.

¹⁴ Se f.eks forenede saker C-267/91 og C-268/91 Keck og Mithouard, premiss 16, der domstolen uttrykkelig sier at den vil fravike sitt tidligere standpunkt.

2 LOVGIVNING OM KONSERNINTERNE OVERFØRINGER

2.1 Innledning

Det er et grunnleggende skatterettslig prinsipp at overføringer av eiendeler fra et skattesubjekt til et annet utløser skatteplikt¹⁵, enten som uttak eller som realisasjon. Som realisasjon anses overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt mot vederlag og opphør av retten til et formuesobjekt¹⁶. Der det foreligger realisasjon i form av overføring av eiendomsretten til et formuesobjekt mot vederlag er det vederlagets størrelse sett i forhold til eiendelens anskaffelseskostnad som avgjør om det foreligger gevinst eller tap ved realisasjonen. Gevinsten er å anse som skattepliktig inntekt¹⁷, mens det gis fradragsrett for et eventuelt tap¹⁸.

I skattelovens kapittel 11; ”omdanning”, er det samlet ulike regler som oppstiller unntak fra dette prinsippet. Disse unntakene er gitt med henblikk på å muliggjøre organisasjonsendringer og restruktureringer. Etter de alminnelige skatterettslige prinsipper ville konserninterne overføringer ellers kunne medføre realisasjonsbeskatning i det overdragende selskapet, samt uttaksbeskatning og eventuelt korreksjonsinntekt/korreksjonsskatt.

De enkelte selskaper innen et konsern er separate skattesubjekter, og salg av eiendeler mellom konsernselskaper er derfor i utgangspunktet å anse som realisasjon. Gevinst ved

¹⁵ Jfr Lov om skatt av formue og inntekt av 26.03.1999 nr 14 (heretter skatteloven) § 9-2

¹⁶ Sktl § 9-2.2

¹⁷ Sktl §§ 5-1.2, 5-30.1

¹⁸ Sktl § 9-4.1

realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt¹⁹. Sktl § 11-21 gir imidlertid adgang til overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern uten at det foretas noe gevinst- og tapsoppgjør.

Det selskapet som mottar de overførte eiendelene viderefører skatteposisjonene til det selskapet som overførte eiendelene, det skal altså være full skattemessig kontinuitet. Dette innebærer at den fritatte gevinsten videreføres som latent skatteforpliktelse etter overføringen²⁰. Bruk av regelen forutsetter også at transaksjonen er foretatt innenfor de rammer som oppstilles i selskaps- og regnskapslovgivningen, samt at transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen.

Formålet med bestemmelsen om konserninterne overføringer er at konsernet skal kunne utnytte sine ressurser optimalt uten å hindres av skattereglene, samt at konsernets skattemessige stilling som helhet ikke skal endres som følge av interne overføringer.²¹ Uten denne fritaksregelen ville en omorganisering innad i et konsern normalt utløse skattekostnader²².

Finansdepartementet har med hjemmel i sktl § 11-21 gitt utfyllende bestemmelser om skattefrie overføringer i Forskrift av 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26 mars 1999²³ § 11-21.

¹⁹ Sktl § 5-30.1

²⁰ Innst. S nr. 232 (2003-2004)

²¹ Brudvik (2006), s. 502.

²² Zimmer (2006) s. 634

²³ Heretter fsfin

2.2 Anvendelsesområde

2.2.1 Subjekter som omfattes av sktl § 11-21/fsfin § 11-21

2.2.1.1 Begrensninger med hensyn til selskapsform og hjemhørighet

2.2.1.1.1 Selskapsform

Sktl § 11-21.1 *litra a* omfatter aksjeselskap og allmennaksjeselskap som tilhører samme konsern, forutsatt at morselskapet eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet og har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. I fsfin § 11-21-1.1 er forskriftens § 11-21 fastsatt til å gjelde ”overføring av eiendeler mellom norske aksjeselskaper som inngår i konsern mv.” I henhold til fsfin § 11-21-1.1 3 pkt utvides rekkevidden av bestemmelsen til også å omfatte overføringer mellom norske selskaper selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, samt når likestilt selskap eller sammenslutning som nevnt i sktl § 10-1 er morselskap.

Etter fsfin § 11-21-1.2 gjelder forskriften også for overføringer mellom norske selskaper som nevnt i sktl § 10-40, dvs. deltakerlignede selskaper, kommandittselskaper mv.

Finansdepartementet har uttalt ²⁴ at forskriften ikke gjelder overføringer i blandet konsern, dvs. ved overføring mellom deltakerlignede selskaper med morselskap som ikke er deltakerlignet selskap. Dette vil si at forskriften bare kommer til anvendelse ved overføringer mellom ansvarlige selskaper dersom også morselskapet i konsernet er et ansvarlig selskap. ²⁵

²⁴ Jfr. Uttalelser og dommer i skattesaker (heretter Utv) 1998 s. 1188

²⁵ Almvik og Kristiansen (2006) s. 536

2.2.1.1.2 Hjemhørighet

Med ”norske” aksjeselskap siktes det til aksjeselskaper som har alminnelig skatteplikt til Norge som hjemmehørende her, jfr. sktl § 2-2.1.²⁶

Finansdepartementet har uttalt²⁷ at det er den alminnelige skatteplikten til Norge etter sktl § 2-2 som er avgjørende, ikke hvorvidt selskapet er registrert i Norge eller ikke. Dette støttes av at Finansdepartementet i en upublisert uttalelse av 16 februar 1996 har lagt til grunn at utenlandskregistrerte selskaper som er hjemmehørende i Norge og skattepliktige hit etter sktl § 2-2.1 e omfattes av fsfin, forutsatt at skattefundamenter ikke flyttes ut av Norge²⁸.

Finansdepartementet har også lagt til grunn²⁹ at eiendeler kan overføres i henhold til fsfin fra en norsk filial av et utenlandsk selskap til et konsernforbundet selskap hjemmehørende i Norge. Det er også med bakgrunn i diskrimineringsforbudet i skatteavtalene³⁰ antatt at eiendeler kan overføres fra en filial av et utenlandsk selskap til et datterselskap av et utenlandsk selskap med skattefritak³¹.

Forskriften gjelder imidlertid ikke ved overføringer fra selskap hjemmehørende i Norge til norsk filial av selskap hjemmehørende i utlandet³², og ved overføringer fra selskap hjemmehørende i Norge til utenlandske konsernselskap uten filial i Norge.

²⁶ Zimmer 2006, s. 635

²⁷ Jfr. Utv 1996 s. 1159

²⁸ Almvik og Kristiansen 2006 s. 536. Dette følges også opp av Sentralskattekontorer for storbedrifter i Utv 1998 s. 220.

²⁹ Jfr Utv 2004 s. 530

³⁰ Organisation for Economic Cooperation and Development (heretter OECD)-modellens art 24 pkt 3.

³¹ Jfr. Utv 1995 s 478 og Utv 2002. s 887

³² Jfr. Utv 2004 s. 530.

2.2.1.1.2.1 Når er et selskap å anse som hjemmehørende i Norge etter sktl § 2-2

Hva som skal til for at et selskap skal anses for å være hjemmehørende i Norge etter sktl § 2-2 er ikke nærmere definert i bestemmelsen. Jeg vil i det følgende se på selskaper som er stiftet og registrert i henhold til norsk lovgivning og utenlandskstiftede selskap hver for seg.

2.2.1.1.2.1.1 Selskaper som er stiftet og registrert i henhold til norsk selskapslovgivning

For selskaper som er stiftet og registrert i henhold til norsk selskapslovgivning har Finansdepartementet uttalt at de prinsipielt er av den oppfatning at hvorvidt selskapet er underlagt norsk aksjelovgivning kan ses atskilt fra spørsmålet om hvorvidt selskapet er skattemessig hjemmehørende. Finansdepartementet har imidlertid lagt til grunn³³ at for selskap som er stiftet og registrert i henhold til norsk aksjelovgivning vil hva som skal anses for å være ”hjemmehørende” i forhold til skatteretten være stort sett sammenfallende med selskapsretten, altså slik at selskapet enten er å regne som norsk både i selskapsrettslig og skatterettslig forstand, eller utenlandsk i begge henseende.

Av dette kan det sluttet at selskap som er stiftet og registrert i overensstemmelse med den norske selskapslovgivningen er å anse som hjemmehørende i Norge i forhold til sktl § 2-2.

2.2.1.1.2.1.2 Utenlandskstiftede selskap

Når det gjelder begrepet hjemmehørende regnes dette for å bygge på materielle og ikke formelle kriterier. I Ot.prp nr. 86 (1997-98) uttales det på side 33:

³³ Utv 1998 s. 848

”Det antas å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge”.

Finansdepartementet har uttrykt samme oppfatning av saken, og uttalt³⁴ at et selskap som er stiftet i utlandet og opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning likevel er å anse som hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge.

Høyesterett har stadfestet dette i en uttalelse om skatteplikt til Norge, der de slo fast at et utenlandsk selskap må anses skattemessig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge³⁵.

Etter dette vil et utenlandskstiftet selskap anses for å være hjemmehørende her etter sktl § 2-2 der den effektive ledelsen av selskapet finner sted i Norge. Det avgjørende her vil være hvorvidt styremøtene finner sted i Norge.

³⁴ Utv. 1995 s. 481

³⁵ Førstvoterendes uttalelse i Utv. 2002 s. 1144.

2.2.1.2 Krav til konserntilknytning

Det fremgår av fsfin § 11-21-1.1 at overføringen må skje mellom konsernselskaper. Her antas det at det må legges til grunn at det er konserndefinisjonen i lov om aksjeselskaper av 13.06.97 nr 44³⁶/lov om allmennaksjeselskaper av 13.06.97 nr 45³⁷ § 1-3 det siktes til ³⁸.

Videre oppstilles det krav til eier- og stemmeandel; morselskapet må eie mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet, og ha en tilsvarende andel av stemmene.

Vilkårene må være oppfylt på overføringstidspunktet, jfr. fsfin § 11-21-1.1 1 pkt.

2.2.2 Hvilke transaksjoner som omfattes av reglene om konserninterne overføringer

2.2.2.1 Overføring av eiendeler

Begrepet ”eiendeler i virksomhet” er benyttet i sktl § 11-21.1. Når det gjelder ”eiendeler” regnes det som sikker rett³⁹ at dette omfatter både finansaktiva; fordringer, finansielle instrumenter osv., realaktiva; fysiske driftsmidler, varebeholdning, tomter, eiendommer osv., og alle typer av immaterielle verdier; kontrakter, patenter, rettigheter, goodwill osv.

2.2.2.2 Virksomhetsvilkåret

Uttrykket ” i virksomhet” har reist spørsmål om hvorvidt det oppstilles et krav om næringstilknytning for eiendelen. Finansdepartementet har fastslått⁴⁰ at det ikke kan oppstilles noe slikt krav om at eiendelen må ha tilknytning til selskapets virksomhet. Det

³⁶ Heretter asl

³⁷ Heretter asal

³⁸ Zimmer 2006 s. 635

³⁹ Zimmer 2006 s. 637

⁴⁰ Utv 2003 s.576

kan heller ikke oppstilles noe absolutt krav om at det drives næringsvirksomhet i de konsernselskaper eiendelen overføres mellom, men det må oppstilles et minstekrav om at det må drives næringsvirksomhet i konsernet.

Overførselen kan på bakgrunn av dette skje også mellom to holdingselskap så lenge det drives næringsvirksomhet ellers i konsernet.

2.2.2.3 Vertikale fisjoner

Utskilling av datterselskap, eller vertikale fisjoner, omfattes av reglene, jfr. fsfin § 11-21-2.1.

2.3 Sikkerhetsstillelse

Etter fsfin § 11-21-7 må det selskapet som mottar den konserninterne overføringen stille sikkerhet for skatt som vil kunne utlignes på gevinst ved senere realisasjon av de overførte eiendelene.

2.4 Forholdet til reglene om konsernbidrag

Det er naturlig å sammenligne reglene om konsernbidrag og reglene om konserninterne overføringer da reglene har nokså like vilkår for skattefrihet.

For konsernbidrag er det imidlertid gjort en endring i sktl § 10-4 om vilkår for rett til å yte og motta konsernbidrag med virkning fra inntektsåret 2005. Denne endringen er foretatt for å unngå forskjellsbehandling av filialer av norske selskaper og selskaper hjemmehørende i EØS-land. Etter endringen skal utenlandsk selskap hjemmehørende i EØS-land anses

likestilt med norsk selskap i henhold til sktl § 10-4.2 dersom vilkårene i § 10-4.2 a-c med hensyn til selskapsform og skatteplikt er oppfylt.

For konserninterne overføringer er det hittil ikke foretatt noen tilsvarende endring. Inntil videre må man derfor anta at ligningsmyndighetene vil forholde seg til

Finansdepartementets uttalelse om at finansforskriften ikke gjelder ved overføringer fra selskap hjemmehørende i Norge til norsk filial av selskap hjemmehørende i utlandet⁴¹.

Dette kan skyldes at norske myndigheter avventer en rettsavgjørelse som er direkte relevant for konserninterne overføringer før de ønsker å endre regelverket.

⁴¹ Utv 2004 s.530, Zimmer 2006 s. 635

3 EF OG EØS

3.1 Om fellesmarkedet og EØS-området

3.1.1 Generelt om fellesmarkedet

Opprettelsen av fellesmarkedet er et av de sentrale målene med den Europeiske unionen. Gjennom et felles marked skapes et gjensidig avhengighetsforhold mellom medlemsstatene som bidrar til å opprettholde det overordnede målet om fred i Europa. Allerede ved opprettelsen av det Europeiske Økonomiske Fellesskap og undertegnelsen av Romatraktaten i 1957 var det primære målet å skape et økonomisk fellesskap ved hjelp av et felles marked i Europa.

For å nå dette målet ble Enhetsakten⁴² vedtatt i 1986. Formålet med Enhetsakten var å fjerne de siste hindringene som forelå i forhold til fellesmarkedet ved å opprette et indre marked med fri bevegelse av varer, personer, tjenester og kapital innen utgangen av 1992.

EØS-avtalen ble inngått i mai 1992 med det formål å inkludere EFTA-landene i fellesmarkedet. EØS-avtalen gjør EFTA-landene til en del av det indre markedet i EU, men uten de politiske rettigheter og plikter EU-medlemslandene har.

⁴² The Single European Act (SEA)

3.1.2 Generelt om EØS-avtalen

Alle de fundamentale friheter, samt det generelle diskrimineringsforbud i EF art 12 er gjort til del av EØS-avtalen. De relevante EØS-bestemmelser er art 8 (fri bevegelse for varer), art 28 (fri bevegelse for arbeidstakere), art 31 (etableringsfrihet), art 36 (frihet til å yte tjenester) og art 40 (kapitalbevegelser). Det generelle diskrimineringsforbud er inntatt i art 4.

3.2 EF-rettens betydning for tolkningen av EØS-regler

3.2.1 Rettshomogenitet

Ordlyden i EØS-avtalen og i Romatraktaten er i stor grad sammenfallende. I den forbindelse er det en viktig målsetning for EØS-avtalen å oppnå homogenitet mellom de regler som utledes av EØS-avtalen og de som utledes av Romatraktaten og avledet lovgivning. Dette fremgår av EØS art 1, som etablerer et formål om rettshomogenitet mellom EØS-avtalen og EF-retten⁴³.

I EØS-avtalen er art 6 den sentrale bestemmelsen som skal bidra til å gjennomføre rettshomogenitet. EØS art 6 oppstiller noen betingelser for tolkningen av EØS-avtalen i den forbindelse. Den første betingelsen er at de aktuelle bestemmelsene i EØS-avtalen i sitt materielle innhold må være identiske med tilsvarende bestemmelser i EF-traktatene eller EF-rettslig sekundærlovgivning. Videre skal bestemmelsene tolkes i samsvar med relevant rettspraksis fra EF-domstolen. Denne rettspraksisen er bindende for tolkning og anvendelse av EØS-avtalen der praksisen skriver seg fra før avtalen ble undertegnet.

⁴³ Dajani m.fl (2003) s.33

EØS art 6 gjør imidlertid også et forbehold for den ”fremtidige utvikling av rettspraksis”. Dette finnes det også en bestemmelse om i ODA⁴⁴ art 3 nr 2, der ESA og EFTA-domstolen pålegges å ta tilbørlig hensyn til senere ”relevant” rettspraksis fra EF-domstolen.

I praksis har både EFTA-domstolen og norske domstoler lagt vekt på rettspraksis fra EF-domstolen uavhengig av når dommen er avsagt.⁴⁵

Prinsippet om konform fortolkning slik det gir seg utslag i EØS art 6 vil på skatterettens område si at det skal legges vekt på rettspraksis fra EF-domstolen som omhandler direkte beskatning under utøvelse av de fire friheter.

3.3 EØS-avtalens virkning på skatterettens område

EØS-avtalen innbefatter ikke noe samarbeid på området for direkte beskatning, og inneholder ingen regler om skatte- og avgiftsharmonisering. At direkte beskatning ikke er omfattet av samarbeidet vil imidlertid ikke si at diskriminerende skattebestemmelser er tillatt under avtalen.

De fire friheter kan imidlertid komme i konflikt med medlemsstatenes interesser og deres fiskale suverenitet. Skatteregler som direkte eller indirekte rammer utøvelsen av en av de fire friheter eller som innebærer en ulovlig statsstøtte kan være i strid med EØS-avtalen i henhold til uttalelser fra EFTA-domstolen⁴⁶.

I EF-retten følger det nå av rettspraksis at selv om direkte skattlegging som sådan ikke faller inn under Fellesskapets kompetanseområde, må allikevel den myndigheten som

⁴⁴ Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol

⁴⁵ Høyesterett har vist dette f.eks i Finanger saken (Rt 2000 s.1811), og EFTA-domstolen i C E-1/00 Islandsbanki.

⁴⁶ Sak E-6/98, Norge mot The EFTA Surveillance Authority, premiss 34.

dermed forblir hos medlemsstatene utøves under overholdelse av fellesskapsretten⁴⁷. Det samme ble antatt av EFTA-domstolen i *Fokus Bank*⁴⁸. De må videre unngå enhver diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet⁴⁹.

⁴⁷ Sak C-279/93 Schumacker, premiss 21, sak C-311/97 Royal Bank of Scotland , premiss 19, sak C-319/02 Manninen, premiss 19 og sak C-446/03 Marks & Spencer, premiss 29.

⁴⁸ Sak E-1/04 Fokus Bank

⁴⁹ Sak C-80/94 Wielokx, premiss 16, sak C-311/97 Royal Bank of Scotland, premiss 19.

4 Diskrimineringsforbud

4.1 Det generelle ikke-diskrimineringsprinsipp

I EF-traktatens art 12/EØS-avtalens art 4 oppstilles det et generelt forbud mot diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet. Gjennom rettspraksis er bestemmelsen gitt den betydning at den forbyr forskjellsbehandling av like tilfeller på bakgrunn av nasjonalitet, med mindre forskjellsbehandlingen er objektivt rettferdiggjort.

Ikke-diskrimineringsprinsippet er ifølge EF-domstolen et av de grunnleggende prinsipper innenfor fellesskapsretten, tilsvarende må gjelde innenfor EØS-området.

Bestemmelsen har liten praktisk betydning på området for de fire friheter fordi den er *lex generalis*⁵⁰. Imidlertid kan man i henhold til praksis fra EF-domstolen påberope seg EF art 43 sammen med diskrimineringsforbudet i EF art 12 for å bestride en nasjonal regel som anses for å være diskriminerende. Dette prinsippet gjelder både direkte og indirekte diskriminering, og gjelder ikke bare selve etableringsretten, men også utøvelse av etableringsretten i videste forstand⁵¹, det vil si utøvelse av virksomheten man etablerer.

⁵¹ Sak C-197/84, *Steinhauser v/ City of Biarritz*

4.2 Forbud mot diskriminering og restriksjoner av de fire friheter

EF-traktaten og EØS-avtalen inneholder forbud om diskriminering og restriksjoner av grenseoverskridende aktiviteter som relaterer seg til utøvelsen av de fire friheter⁵². De spesielle diskrimineringsforbudene forbyr tiltak som hindrer eller begrenser den frie utveksling av varer, tjenester, personer og kapital, og skal sikre at rettssubjekter som utøver de fire friheter likebehandles med de rettssubjekter som ikke utøver frihetene.

Bestemmelsene om de fire friheter retter seg mot medlemsstatene, men alle hovedbestemmelsene er i EF-retten gitt direkte virkning slik at de kan påberopes av de berørte rettssubjekter⁵³

Det kan virke som om EF-domstolen i saker om direkte beskatning ser det som en forutsetning at det foreligger diskriminering før de er villige til å anse den aktuelle skatteordningen for å være en restriksjon på den frie bevegelse i saker om fri bevegelse. Dette skyldes at forskjeller i skattenivået medlemslandene i mellom i seg selv ellers ville kunne bli ansett som restriksjoner på den frie bevegelse. Mens forbudene mot vareimportrestriksjoner og restriksjoner på tjenesteyting tidligere ble tolket slik at de også rammet ikke-diskriminerende restriksjoner, har det vært en endring i senere rettspraksis⁵⁴ slik at det bare er diskriminerende restriksjoner som rammes også for disse to frihetene. Forbudet mot fri bevegelse og mot restriksjoner av etableringsfriheten har hele tiden kun rammet diskriminerende tiltak. Med denne utviklingen kan altså nå alle forbudsbestemmelsene vedrørende de fire friheter anses for å være spesielle diskrimineringsforbud.

⁵² EØS art 10,11,12, 28.2, 31.1, 36.1, 40, 42.

⁵³ Steiner m.fl (2003) s. 91

⁵⁴ Særlig forenede saker C-267/91 og C-268/91

4.3 Hva er omfattet av diskrimineringsforbudene?

I henhold til uttalelser fra EF-domstolen innebærer forbud mot forskjellsbehandling at sammenlignbare situasjoner ikke skal behandles forskjellig, og at forskjellige situasjoner ikke skal behandles likt⁵⁵.

4.3.1 Direkte diskriminering

Direkte diskriminering foreligger for det første der det foreligger forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet.

Direkte diskriminering kan også foreligge der det foreligger forskjellsbehandling på grunn av tjenesters opprinnelse. Dette kan være for eksempel forskjellsbehandling med bakgrunn i tjenesteyterens etableringssted.

4.3.1.1 Indirekte diskriminering

Forbudene mot diskriminering omfatter i følge EF-domstolen også enhver form for skjult forskjellsbehandling⁵⁶. Skjult forskjellsbehandling foreligger der forskjellsbehandlingen bygger på andre kriterier enn nasjonalitet, men fører til det samme resultat. Diskriminering av de som er bosatte eller hjemmehørende i andre medlemsstater er et eksempel på dette.

En egen type indirekte diskriminering er diskriminering av grenseoverskridende disposisjoner i forhold til interne disposisjoner. Dette kan være tilfellet der de som er engasjert i grenseoverskridende virksomhet diskrimineres i forhold til de som ikke gjør det ved at de underlegges forskjellige skattemessige regler⁵⁷.

⁵⁵ Sak C-106/83 Sermide, premiss 28.

⁵⁶ Se f.eks sak C-360/89 Kommisjonen v/ Italia, premiss 11

⁵⁷ Sak C-264/96 ICI, sak C-18/95 Terhoeve, sak C-118/96 Safir

5 STRID MED HVILKEN FRIHET?

5.1 Frihetene er gjensidig ekskluderende

Diskrimineringen av konserninterne overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper kan tenkes å være i strid med etableringsfriheten eller den frie bevegelse for kapital. Frihetene er ifølge EF-domstolen gjensidig ekskluderende. Når det gjelder forholdet mellom etableringsfrihet og den frie bevegelse for kapital er dette i EF-traktaten hjemlet i EF art 58.2, der det slås fast at for det tilfellet at det foreligger en legitim restriksjon på etableringsfriheten kan man ikke søke å unndra seg denne ved å påberope bestemmelsene frie kapitalbevegelser. Denne bestemmelsen er ikke med i EØS-avtalen, men kan komme inn som et tolkningsmoment for å belyse hvordan forholdet mellom de to frihetene vurderes innenfor EF-retten.

5.2 Avgrensning av etableringsfriheten

Retten til fri etablering er en del av retten til fri bevegelse for personer, nærmere bestemt fri bevegelse for selvstendig næringsdrivende og juridiske personer, og finnes i EF art 43/EØS-avtalens art 31 nr. 1. Retten omfatter rett for statsborgere fra EFs medlemsstater og EFTA-statene til å starte og drive næringsvirksomhet i de andre medlemsstatene både i form av etablering av selskaper; primæretablering, og i form av etablering av filialer; sekundæretablering. Reglene gir rett til etablering i snever forstand; å starte opp virksomhet i et annet EØS-land, og i vid forstand; rett til å utøve denne virksomheten.

5.3 Avgrensning av frie kapitalbevegelser

Bestemmelsen om frie kapitalbevegelser finnes i EØS-avtalens art 40. Bestemmelsen forbyr restriksjoner på kapitalbevegelser innenfor EØS-området og forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet, bosted eller stedet for kapitalanbringelsen.

Etter EØS art 41 er også restriksjoner på løpende betalinger som knytter seg til utøvelsen av de fire friheter forbudt. Det som skiller en kapitalbevegelse fra en løpende betaling, er at en løpende betaling knytter seg til en underliggende transaksjon, for eksempel et kjøp eller en investering.

En kapitalbevegelse kjennetegnes ved at det skjer en ensidig verdioverføring mellom to stater, men omfatter også overføring av eierskap til fast eiendom og av eierandeler i foretak.

5.4 Vurdering av hvilken frihet som kommer til anvendelse

En konsernintern overføring kan skje både i forbindelse med etablering av et nytt selskap; ved vertikale fisjoner, og i form av overføringer til allerede etablerte selskaper som er en del av samme konsern. Når det gjelder et konserns rett til å etablere nye filialer, er dette omfattet av ordlyden i EØS-avtalens art 31 nr. 1,2 pkt jfr EØS-avtalens art 34.1 såfremt etableringen foretas av et selskap som er hjemmehørende eller allerede etablert innenfor EFTA-området.

Spørsmålet blir derfor hvorvidt konserninterne overføringer som ikke skjer i form av etablering av et nytt selskap kan sies å være omfattet av retten til fri etablering.

Ordlyden i EØS art 31 nr 1 omfatter også retten til å lede selskapet, det vil si at man også har rett til å utøve den virksomheten etableringsfriheten gir rett til å starte opp. Dette er utøvelse av etableringsfriheten i vid forstand.

En naturlig del av virksomheten i et konsern er å søke å fordele konsernets ressurser på en måte som maksimerer gevinst og minimiserer tap. Denne delen av virksomheten vil påvirkes av regler som innrømmer skattemessig kontinuitet kun for overføringer til hjemmehørende selskaper. De norske reglene om konserninterne overføringer kan derfor tenkes å utgjøre en hindring av etableringsfriheten i form av å begrense utøvelsen av virksomheten gjennom selskapet.

Når det gjelder forholdet til kapitalbevegelser, er det klart at visse typer konserninterne overføringer klart vil kunne komme inn under begrepet. Imidlertid viser rettspraksis fra EF-domstolen at der etableringsfriheten kommer til anvendelse anses en eventuell restriksjon av kapitalbevegelser å være en uunngåelig konsekvens av restriksjonen på etableringsfriheten⁵⁸. De anser derfor ikke en selvstendig behandling av kapitalbevegelser berettiget i slike tilfelle, jfr EF art 58.2.

Jeg vil på bakgrunn av det ovennevnte i fortsettelsen konsentrere behandlingen om forholdet mellom retten til fri etablering og de norske reglene om konserninterne overføringer.

⁵⁸ Sak C-196/04 Cadbury Schweppes , premiss 33.

6 VILKÅR FOR ANVENDELSE AV FRIHETEN

6.1 Generelle vilkår for å kunne påberope seg de 4 friheter

6.1.1 Krav til økonomisk aktivitet

Formålet med EØS-avtalen er å regulere handel og økonomiske forbindelser mellom medlemslandene, jfr. EØS art. 1. Det er således et vilkår at det utøves økonomisk aktivitet for å være omfattet av avtalens virkeområde.

6.1.1.1 Når er kravet om økonomisk virksomhet oppfylt?

Kravet om økonomisk aktivitet ble behandlet av EF-domstolen i *Cadbury Schweppes*⁵⁹. Domstolen uttaler der at etableringsfriheten er ment å sikre deltagelse i det økonomiske livet i andre medlemsstater enn opprinnelsesstaten på en stabil og varig basis⁶⁰. Videre definerer domstolen etablering slik at en reell etablering innebærer at det utøves økonomisk aktivitet gjennom et permanent driftssted i etableringsstaten i en ikke nærmere avgrenset periode⁶¹. Kravet til at den økonomiske aktiviteten skal utøves gjennom et permanent driftssted utelukker selskaper av typen ”postboksselskaper” og ”front”- selskaper, det vil si

⁵⁹ Sak C-196/04 Cadbury Schweppes

⁶⁰ Op. cit premiss 53

⁶¹ Op. cit premiss 54

selskaper som kun har en registrert adresse i Norge men ingen kontorvirksomhet eller selskaper der det ikke utøves noen reell økonomisk aktivitet⁶².

Når det gjelder holdingselskaper er det slik at etablering av et holdingselskap kan innebære reell økonomisk aktivitet. Det må imidlertid her avgrenses mot passiv kapitalforvaltning. I kravet om at det skal utøves økonomisk aktivitet ligger det implisitt at virksomhetsinntektene i hovedsak skal skrive seg fra aktiviteten i selskapet, ikke fra en avkastning av kapitalverdien.

At beslutningene vedrørende utøvelsen av den økonomiske aktiviteten tas av et morselskap i en annen medlemsstat er ikke tilstrekkelig til å tilsi at den økonomiske aktiviteten ikke utøves i etableringsstaten⁶³.

Det avgjørende for om et selskap skal anses for å ikke utøve reell økonomisk aktivitet gjennom et permanent driftssted vil være om noe ved den faktiske situasjonen ved kontoradressen tilsier at de reelle forhold ikke stemmer overens med det selskapet ønsker å gi inntrykk av. For at kravet om økonomisk aktivitet skal anses å ikke være oppfylt må mistanken understøttes av en vurdering av objektive kriterier som kan etterprøves av utenforstående⁶⁴.

6.1.2 Krav om grenseoverskridende element

Felles for alle frihetene er at det må foreligge et grenseoverskridende element mellom to eller flere EØS-stater.

Årsaken til at det må foreligge et grenseoverskridende element, er at der den økonomiske aktiviteten som utøves kun er tilknyttet selskapets opprinnelsesstat er den aktuelle saken for

⁶² Op. cit premiss 68

⁶³ Sak C-341/04-Eurofood IFSC Ltd, premiss 36

⁶⁴ Op. cit premiss 33-35

et internt anliggende å regne slik at EØS-retten kommer ikke til anvendelse⁶⁵. Videre kommer EØS-retten ikke til anvendelse der det grenseoverskridende element foreligger mellom en EØS-stat og en stat som ikke er part i EØS-avtalen, da EØS-avtalen har som formål å regulere økonomiske forbindelser mellom avtalepartene⁶⁶.

Det kreves ikke årsakssammenheng mellom det grenseoverskridende elementet og den aktuelle friheten.

Jeg vil i det følgende se på ulike konstellasjoner av selskaper som kan foreligge ved konserninterne overføringer og vurdere i hvilke tilfeller det foreligger et grenseoverskridende element mellom to EØS-stater slik at de fire friheter kommer til anvendelse.

For alle de følgende tilfeller gjelder at hvor selskapet er hjemmehørende beror på selskapsretten i det landet de er etablert.

6.1.2.1 Overføringer fra et aksjeselskap hjemmehørende i Norge til en norsk filial av et utenlandsk selskap

6.1.2.1.1 Der den norske filialen er filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS-området

Det utenlandske selskapet som har en filial i Norge utøver her økonomisk aktivitet i Norge som en vertsstat. Selv om virksomheten utøves i Norge og den aktuelle overføringen skjer innenlands i Norge vil det hele tiden foreligge et grenseoverskridende element fordi det

⁶⁵ Forenede saker C-54/88, C-91/88, C-14/89- Nino

⁶⁶ EØS art 1 nr 1

utenlandske selskapet gjennom å ha en filial i Norge utøver sin rett til etablering i en annen EØS-stat⁶⁷.

6.1.2.1.2 Der den norske filialen er filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende utenfor EØS-området

Der det utenlandske selskapet som har etablert en filial i Norge er hjemmehørende utenfor EØS-området foreligger det grenseoverskridende elementet mellom en EØS-stat (Norge) og et tredjeland (der det utenlandske selskapet er hjemmehørende). Formålet med EØS-avtalen er å sikre samhandelen medlemsstatene i mellom⁶⁸ og samhandelen med tredjeland er derfor ikke omfattet av avtalen. De fire friheter har følgelig ingen anvendelse på slike situasjoner.

Jeg vil derfor utelukke konserninterne overføringer til filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS-området i den videre drøftelsen.

6.1.2.2 Overføringer fra en filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS-området til en filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS-området

Også her foreligger det grenseoverskridende elementet mellom to EØS-stater. Uansett om begge filialene befinner seg i Norge, eller om bare den ene befinner seg i Norge vil det foreligge et relevant grenseoverskridende element. Der begge filialene befinner seg i Norge vil det foreligge i form av at det utenlandske selskapet gjennom å ha filialer i Norge utøver sin rett til etablering i en annen EØS-stat⁶⁹. Der bare den ene filialen befinner seg i Norge vil det foreligge en grenseoverskridende transaksjon ved overføringen.

⁶⁷ EØS art 31.1 2 pkt

⁶⁸ EØS art 1 jfr EØS art 2 *litra c*

⁶⁹ EØS art 31.1 2 pkt.

6.1.2.3 Overføringer fra et aksjeselskap hjemmehørende i Norge til et utenlandsk konsernselskap uten filial i Norge

6.1.2.3.1 Der det utenlandske konsernselskapet er hjemmehørende innenfor EØS-området

Ved overføringer fra et aksjeselskap hjemmehørende i Norge til et utenlandsk konsernselskap hjemmehørende innefor EØS-området foretas det en grenseoverskridende transaksjon. I dette tilfellet foreligger det grenseoverskridende elementet mellom to EØS-stater; Norge og den staten der det utenlandske konsernselskapet er hjemmehørende.

6.1.2.3.2 Der det utenlandske konsernselskapet er hjemmehørende utenfor EØS-området

Også ved transaksjoner fra et aksjeselskap hjemmehørende i Norge til et utenlandsk konsernselskap hjemmehørende utenfor EØS-området foretas det en transaksjon over landegrensene, men her foreligger det grenseoverskridende element mellom en EØS-stat (Norge) og et tredjeland. EØS-avtalen kommer følgelig ikke til anvendelse på dette tilfellet⁷⁰, og jeg vil derfor utelukke konserninterne overføringer til utenlandske konsernselskaper hjemmehørende utenfor EØS-området fra den videre drøftelsen.

⁷⁰ Jfr EØS art 1 jfr EØS art 2 *litra c*

6.2 Spesielle vilkår for å kunne påberope seg etableringsfriheten

6.2.1 Krav om utøvelse av ervervsmessig virksomhet

I tillegg til det generelle kravet om at den grenseoverskridende aktiviteten må være av en økonomisk karakter som kan utledes av EØS art. 1 er det et nærmere spesifisert krav om utøvelse av ervervsmessig virksomhet for juridiske personers etableringsadgang i EØS art 34.2.

Dette kravet om utøvelse av ervervsmessig virksomhet innebærer ifølge EF-domstolen i *Deliège*⁷¹ at virksomheten må lede til en inntekt som overstiger ”et rent marginalt supplement”. I denne avgjørelsen brukte EF-domstolen testene fra *Levin*⁷² og *Steymann*⁷³ på området for fri bevegelse for arbeidstakere for å klarlegge hva som ligger i kravet om økonomisk virksomhet.

Formålet med virksomheten må ikke nødvendigvis være av økonomisk karakter, så lenge inntekten overstiger ”et rent marginalt supplement”. Selskaper som driver uten profitt⁷⁴ vil falle utenfor.

6.2.2 Hvilke selskaper kan påberope seg etableringsfriheten?

For å kunne påberope seg retten til fri etablering må selskapet være etablert i henhold til en av medlemsstatenes lovgivning i følge EF art 48.2/EØS art 34.1 I tillegg til at disse stiftelsesreglene må være overholdt, må selskapet ha sitt vedtektsbestemte sete, administrasjon eller hovedkontor innenfor EF/EØS, EF art 48.1/EØS art 34.1⁷⁵. Det er ikke

⁷¹ Forente saker C-51/96 og C-191/97, premiss 54

⁷² Sak C-53/81 Levin

⁷³ Sak C-196/87 Steymann

⁷⁴ Ideelle organisasjoner, stiftelser, foreninger ol.

⁷⁵ Sak C-81/87 Daily Mail

nødvendig at setet, administrasjonen eller hovedkontoret ligger i det land selskapet er opprettet i.

Der selskapet bare har sitt vedtektsbestemte sete innenfor fellesskapsområdet, mens administrasjonen eller hovedstedet for utøvelsen av selskapets forretningsvirksomhet ligger utenfor, kreves det i EF-retten at selskapets aktiviteter har en ”reell og vedvarende tilknytning til næringslivet” for at selskapet skal kunne påberope seg retten til sekundæretablering etter EF art 43⁷⁶. Dette vil kunne medføre at et selskap som utøver sin virksomhet utenfor fellesskapsområdet ikke vil kunne påberope seg retten til fri etablering etter EF art 43 i forbindelse med etableringen av en filial som mangler denne tilknytningen, som for eksempel et rent holdingselskap som opprettes for å oppnå skattefordeler i den staten det etableres i.

⁷⁶ Alminnelig program for opphevelse av restriksjoner på etableringsadgangen av 18 desember 1961. (EFT nr 2/62 s. 36), Common Market Reports premiss 1546 (Journal Officiel 1962 s 32)

7 FORELIGGER DET DISKRIMINERING ELLER EN RESTRIKSJON AV FRIHETEN?

7.1 Sammenlignbarhetskriteriet

7.1.1 Presentasjon av sammenlignbarhetskriteriet

For at man skal kunne påvise at det foreligger diskriminering må man kunne trekke sammenligninger mellom to eller flere parter for å kunne konstatere at de behandles ulikt. Bruken av et forbud mot diskriminering av like tilfeller forutsetter derfor at det foreligger sammenlignbare situasjoner. Diskrimineringsforbudene vil således ikke kunne påberopes i situasjoner som anses for å være ”objektivt forskjellige”⁷⁷.

Det som ikke behandles likt etter de norske reglene er konserninterne overføringer til henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper. For at dette skal kunne utgjøre diskriminering må det avgjøres hvorvidt det foreligger sammenlignbare situasjoner ved konserninterne overføringer til selskaper som er hjemmehørende i Norge og ved overføringer til selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge.

Vurderingen av om sammenlignbarhetskriteriet er oppfylt har spilt en meget sentral rolle i saker vedrørende negativ særbehandling av ikke-hjemmehørende skattytere⁷⁸.

⁷⁷ Sak C-311/97 Royal Bank of Scotland, premiss 26

⁷⁸ Bullen 2005 s.173

Praksis fra EF-domstolen viser at i de tilfellene der domstolen konkluderer med at det ikke foreligger en sammenlignbar situasjon, blir resultatet at den aktuelle innenlandske regelen ikke er diskriminerende. Der det foreligger en sammenlignbar situasjon avhenger det av resultatet av analysen av rettferdiggjørelse og proporsjonalitet hvorvidt forskjellig behandling av situasjonene kan sies å være i overensstemmelse med de fire friheter⁷⁹

7.1.2 Hvilke situasjoner som skal sammenlignes

For å se om det foreligger diskriminering må det vurderes om de skattyterne som ikke omfattes av de norske reglene om konserninterne overføringer er i en sammenlignbar stilling med de skattyterne som omfattes.

Det første typetilfellet er konserninterne overføringer fra selskap hjemmehørende i Norge til en norsk filial av et selskap hjemmehørende i utlandet. I henhold til behandlingen av når det foreligger et relevant grenseoverskridende element under 6.1.2.1 vil kun overføringer fra selskap hjemmehørende i Norge til en norsk filial av et selskap hjemmehørende innenfor EØS-området behandles.

Overføringen skjer i dette tilfellet fra et selskap som er hjemmehørende i Norge og har alminnelig skatteplikt hit til et selskap som er hjemmehørende i et annet EØS-land og har begrenset skatteplikt til Norge.

De overføringer som omfattes av reglene om konserninterne overføringer er mellom hjemmehørende selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge, samt fra selskaper med begrenset skatteplikt til Norge til selskaper som er hjemmehørende i Norge og har alminnelig skatteplikt hit. Det er altså det faktum at det selskapet som mottar overføringen

⁷⁹ Michael Lang : "Direct Taxation: is the ECJ heading in a new direction?", European Tax Review sept 2006 s. 422.

ikke er hjemmehørende i Norge og bare har begrenset skatteplikt hit som gjør at reglene ikke kommer til anvendelse.

For å avgjøre om disse situasjonene er sammenlignbare, vil jeg først se på om hjemmehørende selskaper kan sammenlignes med ikke-hjemmehørende selskaper, og deretter om selskaper med begrenset skatteplikt kan sammenlignes med selskaper med alminnelig, eller ubegrenset skatteplikt.

Videre vil jeg behandle overføringer fra en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS-området til en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS-området.

Denne transaksjonen antas å omfattes av reglene om konserninterne overføringer med bakgrunn i diskrimineringsforbudet i skatteavtalene⁸⁰. Imidlertid er det antagelig ikke holdbart i forhold til EØS-avtalen at overholdelsen av den frie etableringsrett avhenger av en skatteavtale. EF-domstolen uttalte i *Avoir Fiscal*⁸¹ at rettighetene etter EF art 52 (nåværende art 43) er ubetingete, og at en medlemsstat ikke kan gjøre overholdelsen av disse avhengig av en avtale inngått med en annen medlemsstat. Jeg vil derfor vurdere også denne typen av overføringer i forhold til EØS-avtalen.

Overføringen skjer i dette tilfellet fra et selskap med begrenset skatteplikt til Norge til et annet selskap med begrenset skatteplikt til Norge. Spørsmålet er hvorvidt denne overføringen befinner seg i en sammenlignbar situasjon med de overføringer som omfattes av de norske reglene om konserninterne overføringer.

For å avgjøre om disse situasjonene er sammenlignbare, vil jeg også her se på om hjemmehørende selskaper kan sammenlignes med ikke-hjemmehørende selskaper, og

⁸⁰ Utv 1995 s.478 og Utv 2002 s.887

⁸¹ C-270/83 *Avoir Fiscal* premiss 26

deretter om selskaper med begrenset skatteplikt kan sammenlignes med selskaper med alminnelig, eller ubegrenset skatteplikt.

Det siste typetilfellet jeg skal behandle er overføringer fra et norsk aksjeselskap til et utenlandsk konsernselskap hjemmehørende innenfor EØS uten filial i Norge.

Overføringen skjer i dette tilfellet fra et selskap med alminnelig skatteplikt til Norge til et selskap uten skatteplikt til Norge. Spørsmålet er hvorvidt denne overføringen befinner seg i en sammenlignbar situasjon med de overføringer som omfattes av de norske reglene om konserninterne overføringer.

De overføringer som omfattes av de norske reglene om konserninterne overføringer er mellom hjemmehørende selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge, samt fra selskaper med begrenset skatteplikt til Norge til selskaper som er hjemmehørende i Norge og har alminnelig skatteplikt hit. Det er altså det forhold at selskapet ikke er hjemmehørende i Norge, og ikke har skatteplikt hit, som gjør at forskriften ikke kommer til anvendelse.

For å avgjøre om disse situasjonene er sammenlignbare, vil jeg først se på om hjemmehørende selskaper kan sammenlignes med ikke-hjemmehørende selskaper, og deretter om selskaper uten skatteplikt til Norge kan sammenlignes med selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge.

7.1.3 Sammenligning av faste driftssteder og datterselskaper?

Et utenlandsk selskap som foretar en sekundæretablering i Norge kan gjøre dette enten i form av en filial, som normalt vil utgjøre et fast driftssted i henhold til skatteavtalene, eller i form av et datterselskap. Begge former for sekundæretablering er etter ordlyden i bestemmelsen omfattet av retten til fri etablering i EF art 43/EØS art 31.

Spørsmålet er hvorvidt EF art 43/EØS art 31 også innebærer at disse to formene for sekundæretablering må behandles likt, slik at det på bakgrunn av dette kan kreves at konserninterne overføringer til utenlandske selskapers faste driftssteder i Norge omfattes de norske reglene om konserninterne overføringer siden overføringer til norske datterselskaper av utenlandske selskaper normalt vil være omfattet.

Med bakgrunn i rettspraksis fra EF-domstolen vil dette avhenge av om de to etableringsformene befinner seg i sammenlignbare situasjoner.

Spørsmålet om hvorvidt det foreligger sammenlignbare situasjoner mellom faste driftssteder og datterselskaper ble vurdert av generaladvokaten i forslaget til avgjørelse i *Marks & Spencer*⁸². Han konkluderte i den saken med at den rettslige stillingen til faste driftssteder og datterselskaper ikke var sammenlignbare i forhold til den engelske skattelovgivningen⁸³, men holdt muligheten for å sammenligne behandlingen av faste driftssteder og datterselskaper åpen. Imidlertid fulgte ikke EF-domstolen opp spørsmålet om sammenligning av datterselskaper og faste driftssteder i dommen. Det fremgår ikke av domspremissene hvorvidt dette skyldes at de er enige med generaladvokaten i hans vurdering av at datterselskaper og faste driftssteder kan befinne seg i sammenlignbare situasjoner eller om det skyldes at de ikke fant sammenligningen relevant siden de i dommen konsentrerte seg om sammenligning av hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper.

Så lenge det enda ikke foreligger noen avgjørelse fra EF-domstolen som tar et endelig standpunkt til om etableringsfriheten innebærer et krav om identisk behandling av ulike former for sekundæretablering forutsetter jeg at det ikke gjelder noe slikt prinsipp, og konsentrerer behandlingen om sammenligningen av hjemmehørende selskaper med alminnelig skatteplikt og ikke-hjemmehørende selskaper med begrenset skatteplikt eller ingen skatteplikt.

⁸² Sak C-446/03, *Marks & Spencer*

⁸³ Forslag til avgjørelse i sak C-446/03 *Marks & Spencer*, premiss 48

7.1.4 Sammenligning av hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper

Etter EF art 48/EØS art 34 likestilles et selskaps vedtektsbestemte sete, hovedadministrasjon eller hovedforetak i en medlemsstat med den tilknytning en fysisk person har til en medlemsstat gjennom sitt borgerskap. Etter dette er det i utgangspunktet forskjellsbehandling på bakgrunn av hvor selskaper har sitt vedtektsbestemte sete etc som utgjør forskjellsbehandling på bakgrunn av nasjonalitet i forhold til selskaper. EF-domstolen har imidlertid gitt uttrykk for at forskjellsbehandling på grunnlag av selskapers hjemhørighet vil kunne innebære en skjult diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet. Dette begrunnes med at en ulempe som rammer selskap som ikke er skattemessig hjemmehørende i en medlemsstat i stor grad vil ramme særlig selskaper som har sitt vedtektsbestemte sete i andre medlemsstater siden de som oftest er skattemessig hjemmehørende der de har sitt sete⁸⁴. Det norske regelverket som ekskluderer konserninterne overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper fra skattefritaket kan innebære skjult diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet.

Det er på det rene at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper forskjellsbehandles etter de norske reglene om konserninterne overføringer som ikke innrømmer konserninterne overføringer skattefritt til ikke-hjemmehørende selskaper. Spørsmålet er hvorvidt denne skattemessige forskjellsbehandlingen er diskriminerende.

I *Avoir Fiscal*⁸⁵ behandlet EF-domstolen fransk lovgivning vedrørende en skattegodtgjørelse som kun ble innrømmet til hjemmehørende selskaper, ikke til franske filialer av ikke-hjemmehørende selskaper. Domstolen konkluderte med at reglene var i strid med EF art 52 (nåværende art 43).

⁸⁴Sak C-330/91 Commerzbank, premiss 15.

⁸⁵C-270/83 Kommisjonen v/ Frankrike

Domstolen poengterte at hjemhørighet i seg selv ikke alltid er egnet til å sondre mellom selskaper⁸⁶ for å vurdere om forskjellsbehandling kan forsvares, og åpnet dermed for at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper kan være i sammenlignbare situasjoner. I avgjørelsen av om selskapene i saken var i sammenlignbare situasjoner la domstolen vekt på at den franske lovgivningen ikke skilte mellom selskaper hjemmehørende i Frankrike og franske filialer av ikke-hjemmehørende selskaper når det gjaldt beregningsgrunnlaget for selskapsskatt⁸⁷. Ved å behandle de to etableringsformene på samme måte i forbindelse med skattlegging av deres fortjeneste anså domstolen at de franske lovgiverne hadde innrømmet at det ikke forelå noen objektiv forskjell mellom de to etableringsformene som kunne forsvare forskjellsbehandling⁸⁸.

Dette peker i retning av at det er den skattemessige behandlingen etter de norske skattereglene som avgjør hvorvidt hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper befinner seg i sammenlignbare situasjoner.

Dette er fulgt opp i senere rettspraksis fra EF-domstolen⁸⁹ der det fremgår at det ikke er slik at de hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper enten alltid eller aldri er i sammenlignbare situasjoner, men at hvorvidt det foreligger en sammenlignbar situasjon avhenger av om de aktuelle selskaperes rettslige stilling er sammenlignbare.

I *Marks & Spencer*⁹⁰ la EF-domstolen vekt på at hvorvidt et selskap er hjemmehørende i medlemsstaten ikke alltid vil være den relevante faktor for å skille mellom ulike selskapers situasjoner. I dommen uttales det at dersom man aksepterer oppfatningen av at den medlemsstaten som et firma søker å etablere seg i kan fritt forskjellsbehandle firmaet utelukkende på bakgrunn av at deres hovedkontor befinner seg i en annen medlemsstat, ville EF art 43 fratas all sin mening⁹¹. De uttaler videre at det er nødvendig å vurdere for

⁸⁶ Op. cit, premiss 18

⁸⁷ Op. cit, premiss 19

⁸⁸ Op. cit, premiss 20

⁸⁹ Se Lang (2003) s.96 punkt 14

⁹⁰ C-446/03 Marks & Spencer

⁹¹ Op. cit, premiss 37

hver enkelt situasjon hvorvidt det faktisk at en skattefordel er tilgjengelig kun for hjemmehørende selskaper er basert på relevante objektive elementer som er egnet til å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen.

Hvorvidt hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper befinner seg i en sammenlignbar situasjon med hensyn til konserninterne overføringer må i henhold til ovennevnte rettspraksis vurderes konkret for hver enkelt situasjon som ikke omfattes av de norske reglene om konserninterne overføringer. Vurderingen beror på om det foreligger noen relevante objektive forskjeller mellom de to etableringsformene som kan forsvare forskjellsbehandlingen. Ifølge rettspraksis fra EF-domstolen foreligger det diskriminering der objektivt sammenlignbare situasjoner forskjellsbehandles⁹².

I forhold til vurderingen av skatteregler viser rettspraksis at domstolen legger særlig vekt på om de aktuelle selskapsformer i andre henseende enn ved den påstått diskriminerende interne skatteregelen behandles likt når det gjelder beregning av skatt. Jeg vil derfor se på selskapenes skatteplikt til Norge for å kunne vurdere dette.

7.1.4.1 Skatteplikt til Norge

Et selskap kan ha skatteplikt til Norge etter to forskjellige prinsipper.

Selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge etter sktl § 2-2.1 har alminnelig skatteplikt til Norge, og skattlegges etter globalinntektsprinsippet i sktl § 2-2.6. Det vil si at de er skattepliktige til Norge for all sin inntekt uansett hvor den har sin kilde.

Selskap som er hjemmehørende i en annen stat og utøver virksomhet i Norge har begrenset skatteplikt hit etter sktl § 2-3.1 bokstav b. Etter denne bestemmelsen skattlegges det etter

⁹² Sak C-311/97 Royal Bank of Scotland, premiss 26

kildeprinsippet, det vil si at for de inntekter som er oppebåret ved virksomheten vil filialen vil være skattepliktig til Norge på samme måte som norske selskaper.

Jeg vil i det følgende først se på selskaper med begrenset skatteplikt for å se om de behandles likt som selskaper som omfattes av reglene om konserninterne overføringer når det gjelder beregning av skatt.

Deretter vil jeg se på selskaper som ikke har skatteplikt til Norge, for å se om disse selskapene kan befinne seg i en sammenlignbar rettslig stilling med selskaper som omfattes av reglene om konserninterne overføringer selv om de ikke har noen tilknytning til det norske skattesystemet.

7.1.4.1.1 Begrenset skatteplikt

7.1.4.1.1.1 Hvilke selskaper har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl § 2-3.1 bokstav b?

Fra hovedregelen om at det er hjemstaten som har beskatningsrett er det gjort et unntak for faste driftssteder både i intern norsk rett og i skatteavtalene⁹³. Skatteavtalenes krav om fast driftssted er gjennomgående strengere enn kravene i intern norsk rett, så definisjonen i intern rett har hovedsakelig betydning i forhold til stater Norge ikke har skatteavtale med⁹⁴. Norge har per i dag skatteavtale med samtlige land som inngår i EØS-området⁹⁵ unntatt Liechtenstein, det er derfor vanligvis skatteavtalenes krav om fast driftssted som kommer til anvendelse.

⁹³ Sktl § 2-3.1 litra b, OECDs mønsteravtale art 7(1)

⁹⁴ Zimmer (2003) s. 138

⁹⁵ I henhold til Finansdepartementets liste over skatteavtaler mellom Norge og andre stater, à jour per 22.09.06.

Begrepet fast driftssted defineres i skatteavtalene ⁹⁶ som ”et fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet”. Dette oppstiller krav om et fast forretningssted med stedlig tilknytning, virksomheten må drives helt eller delvis gjennom dette forretningsstedet og utøvelsen må være av en viss varighet.

Hovedregelen i skatteavtalene ⁹⁷ er at et datterselskap i en annen stat ikke utgjør et fast driftssted i den staten, men er skattepliktig i den staten det er hjemmehørende. Et datterselskap vil normalt være hjemmehørende i den staten det etableres i, slik at et norsk datterselskap av et utenlandsk selskap har alminnelig skatteplikt til Norge. Imidlertid kan det tenkes konstellasjoner der datterselskapet opptrer på en slik måte at det må anses som en avhengig representant og dermed utgjør et fast driftssted ⁹⁸. Dette vil typisk være tilfellet der et konsernselskap har fullmakt til å inngå bindende avtaler på et annet konsernselskaps vegne ⁹⁹. Morselskapet vil da få begrenset skatteplikt til Norge.

Etter dette vil det foreligge begrenset skatteplikt til Norge etter sktl § 2-3.1 bokstav b der et utenlandsk selskap har en filial med fast driftssted i Norge, samt for morselskapet i de tilfeller der et datterselskap er å anse som en avhengig representant og dermed utgjør et fast driftssted.

7.1.4.1.1.2 Sammenligning av selskaper med begrenset og ubegrenset skatteplikt til Norge

EF-domstolen har i flere saker behandlet spørsmålet om hvorvidt selskaper med globalskatteplikt, eller ubegrenset skatteplikt, kan befinne seg i en objektivt sammenlignbar situasjon med selskaper med begrenset skatteplikt.

⁹⁶ OECDs mønsteravtale art 5 (1), NSA art 5 (1)

⁹⁷ OECDs mønsteravtale art 5(7), NSA art 5(8)

⁹⁸ OECDs mønsteravtale art 5 (5), NSA art 5 (6)

⁹⁹ OECD komm. Art 5-41.

I *Royal Bank of Scotland*¹⁰⁰ behandlet domstolen greske skatteregler som oppstilte to ulike satser for selskapsskatt for selskaper hjemmehørende i Hellas, slik at hjemmehørende selskaper som oppfylte visse vilkår med hensyn til blant annet selskapsform og aksjetype kunne bli beskattet med en sats på 35 % i stedet for 40 %. For selskaper som ikke var hjemmehørende i Hellas forelå det kun en skattesats, på 40 %, uansett selskapsform og aksjetype.

For å kunne avgjøre om denne forskjellen utgjorde diskriminering i forhold til den frie etableringsretten måtte domstolen fastslå om et selskap hjemmehørende i Hellas og en gresk filial av et selskap hjemmehørende i en annen medlemsstat befant seg i sammenlignbare situasjoner med hensyn til beskatningen av inntekter opptjent i Hellas. Domstolen uttalte at selskaper med begrenset skatteplikt kan befinne seg i sammenlignbare situasjoner med selskaper med skatteplikt etter globalinntektsprinsippet. Domstolen uttalte at den omstendighet at et selskap har begrenset skatteplikt til en stat er en følge av kildestatens begrensede suverenitet og ikke i seg selv en realitetsforskjell som kan begrunne forskjellsbehandling¹⁰¹.

I denne saken forelå det etter greske skatteregler globalskatteplikt for selskaper hjemmehørende i Hellas mens det forelå begrenset skatteplikt for filialer av utenlandske selskaper med fast driftssted i Hellas. Dette forhindret ifølge domstolen ikke at de to selskapsformene kunne være i sammenlignbare situasjoner hvis alle forhold ellers var like¹⁰², som i denne situasjonen der de ble behandlet identisk i forhold til beregningen av skattegrunnlaget.

I *St Gobain*¹⁰³ ble det også foretatt en vurdering av om selskaper med begrenset skatteplikt og selskaper med ubegrenset skatteplikt kan være i sammenlignbare situasjoner. Saken dreide seg om en tysk regel om skattelettelser ved utbytte fra aksjer i utenlandske selskaper,

¹⁰⁰Sak C-311/97 *Royal Bank of Scotland*

¹⁰¹Sak C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, premiss 29

¹⁰²Op. cit, premiss 29.

¹⁰³Sak C-307/97 *St Gobain*

som bare ble gitt til selskaper som var underlagt ubegrenset skatteplikt til Tyskland, det vil si selskaper hjemmehørende i Tyskland. Den tyske regjeringen anførte at et selskap hjemmehørende i utlandet med et fast driftssted i Tyskland befant seg i en situasjon som var objektivt forskjellig fra selskaper hjemmehørende i Tyskland fordi førstnevnte var underlagt begrenset skatteplikt mens sistnevnte var underlagt ubegrenset skatteplikt¹⁰⁴.

Domstolen konkluderte med at selskaper hjemmehørende i utlandet med fast driftssted i Tyskland befant seg i en objektivt sammenlignbar situasjon med selskaper hjemmehørende i Tyskland i forhold til den aktuelle skatteregelen som var til vurdering. Domstolen la blant annet vekt på at de ulike etableringsformene kun ble forskjellsbehandlet i forhold til den aktuelle skattelettelsen¹⁰⁵.

Det vil altså være nødvendig å se på om alle forhold ved skattleggingen er like for selskaper med begrenset skatteplikt og selskaper med alminnelig skatteplikt, utover reglene om konserninterne overføringer.

Jeg vil nå sammenligne den skattemessige behandlingen av selskaper med begrenset skatteplikt til Norge og selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge for å kartlegge om de to formene for skatteplikt forskjellsbehandles på andre områder enn ved konserninterne overføringer.

7.1.4.1.1.2.1 Sammenligning av den skattemessige behandlingen av selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge etter sktl § 2-2.1 og selskaper med begrenset skatteplikt til Norge etter sktl § 2-3.1 bokstav b

Spørsmålet i denne forbindelse er om selskaper med alminnelig skatteplikt og selskaper med begrenset skatteplikt behandles likt skattemessig. Dette har betydning for vurderingen

¹⁰⁴ Op. cit, premiss 46

¹⁰⁵ Op. cit, premiss 47 og 48

av om selskaper med begrenset skatteplikt og selskaper med alminnelig skatteplikt kan sies å være i sammenlignbare situasjoner.

Etter internrettslige regler skattlegges selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge etter globalinntektsprinsippet, det vil si at de skattlegges i Norge for alle sine inntekter, uavhengig av hvor de er opptjent. Selskaper med begrenset skatteplikt etter sktl § 2-3.1 bokstav skattlegges i Norge for inntekter oppbåret ved virksomheten.

Da Norge har skatteavtaler med samtlige EØS-land¹⁰⁶ unntatt Liechtenstein, er det vanligvis skatteavtalenes regler om beregning av inntekt som gjelder.

Fremgangsmåten både etter skatteavtalene og etter intern norsk rett fører til at det ikke-hjemmehørende selskapet med begrenset skatteplikt skattlegges for all den inntekten som oppstår som følge av virksomheten. Dette gir i utgangspunktet et like stort skattegrunnlag som det som hadde vært tilfellet dersom selskapet hadde hatt alminnelig skatteplikt til Norge.

Skatteavtalene regulerer ikke fradragsretten for underskudd, slik at det beror på intern rett i den staten der hovedkontoret er hjemmehørende om de kan trekke fra underskuddet ved et fast driftssted. Hvorvidt det faste driftsstedet kan fremføre underskuddet til fradrag i senere års overskudd beror på intern rett i den staten det faste driftsstedet ligger i.

I Norge antas det at faste driftssteder beliggende i Norge har internrettslig hjemmel til dette etter sktl § 14-6.

I forhold til skattleggingen av en filial av et norsk aksjeselskap som har alminnelig skatteplikt etter sktl § 2-2.1 er skattesatsen den samme¹⁰⁷. For den inntekten som allokeres

¹⁰⁶ I henhold til Finansdepartementets liste over skatteavtaler mellom Norge og andre stater, à jour per 22.09.06.

til det faste driftsstedet er beregningsgrunnlaget er også det samme; det beregnes skatt av den alminnelige inntekt etter skattelovgivningens alminnelige regler. Selskap med begrenset skatteplikt kan også få fradrag for utgifter som pådras med tilknytning til virksomheten¹⁰⁸.

Selskaper med begrenset skatteplikt har full regnskapsplikt til Norge¹⁰⁹, selskapets skattepliktige overskudd fastsettes med utgangspunkt i finansregnskapet¹¹⁰. For å tilfredsstille de norske reglene må selskapet føre dobbelt regnskap, et der de er hjemmehørende, og et lokalt i Norge. Dette innebærer i utgangspunktet at filialen stilles i en dårligere situasjon enn norske hjemmehørende selskap som kan nøye seg med ett regnskap. Et lignende forhold var oppe i *Futura Participations*¹¹¹, der filialer av utenlandske selskap i Luxembourg var pålagt å føre og oppbevare regnskap lokalt i Luxembourg. EF-domstolen uttalte at det er opp til medlemsstatene å fastsette skattegrunnlaget, og at det i utgangspunktet ikke er noe i veien for et slikt krav med bakgrunn i kontrollhensyn. Imidlertid kunne de hensyn kravene i den foreliggende saken skulle ivareta oppnås med mindre inngripende tiltak. Dette vil antagelig ikke være problematisk i forhold til de norske reglene, da det vanskelig kan tenkes noen mindre inngripende metode for å dokumentere selskapets skattepliktige overskudd.

Når det gjelder utbyttebeskatning er utenlandske selskaper som aksjonærer omfattet av fritaksmetoden¹¹². Dette innebærer både at de fritas fra å svare kildeskatt av utbyttet¹¹³ og at de fritas fra å regne utbyttet med til filialens inntekt i Norge så fremt aksjeposten utbyttet skriver seg fra eies i forbindelse med virksomheten.

¹⁰⁷ Per dags dato 28 % selskapsskatt, jfr Stortingets skattevedtak 2006 § 3-3

¹⁰⁸ Etter den alminnelige fradragsregel i sktl § 6-1

¹⁰⁹ Lov om årsregnskap (rskl) av 17.07.1998 nr 56 § 1-2.1 nr 12

¹¹⁰ Jfr sktl § 14-4

¹¹¹ Sak C-250/97, Futura Participations SA

¹¹² Jfr sktl § 2-38.1 bokstav i

¹¹³ Jfr sktl § 10-13

En forskjell i beregningen av skatt for selskaper med alminnelig skatteplikt og selskaper med begrenset skatteplikt er at plikt til å inntektsføre korreksjonsinntekt¹¹⁴ ikke gjelder for selskaper med begrenset skatteplikt¹¹⁵. I praksis beregnes det derfor ikke korreksjonsskatt for disse. Dette ble begrunnet med at det ikke var samme behov for å beregne korreksjonsskatt i disse tilfellene fordi utbytteutdelingen var skattepliktig hos aksjonæren¹¹⁶. Denne begrunnelsen er for øvrig falt bort, da utdelinger fra utenlandske selskaper nå gir samme rett til skjermingsfradrag som fra innenlandske selskaper.

Når det gjelder beskatning av realisasjonsgevinster er dette skattepliktig inntekt både for selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge og selskaper med begrenset skatteplikt til Norge. Særlig dette faktum taler for at det ikke er noe objektivt forhold ved skattleggingen av begrenset skatteplikt som gjør at selskaper med begrenset skatteplikt ikke skal innrømmes konserninterne overføringer skattefritt.

Dette viser at selskap med alminnelig skatteplikt etter sktl § 2-2.1 og et selskap med begrenset skatteplikt etter sktl § 2-3.1 bokstav b i hovedsak skattlegges likt. Den forskjellen som ligger i at det ikke er plikt til å inntektsføre korreksjonsinntekt er begrunnet i skattleggingen av aksjonærene og ikke i skattleggingen av selskapet.

7.1.4.1.1.3 Konklusjon av sammenligning av selskaper med begrenset skatteplikt til Norge og selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge

Som påvist under punkt 7.1.4.1.1.2.1 skattlegges selskaper med begrenset skatteplikt til Norge og selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge i hovedsak likt.

¹¹⁴ Sktl § 10-5

¹¹⁵ Jfr sktl § 10-5.1 er det et vilkår for slik plikt at selskapet har alminnelig skatteplikt til Norge.

¹¹⁶ Jfr. Ot.prp nr 82 (1993-94) s.11

Dette taler med støtte i *Royal Bank of Scotland*¹¹⁷ og *St.Gobain*¹¹⁸ for at selskaper med begrenset skatteplikt til Norge og selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge befinner seg i sammenlignbare situasjoner i forhold til konserninterne overføringer.

Når lovgiveren i alle andre henseende enn for reglene om konserninterne overføringer anser selskaper med begrenset skatteplikt for å være likeverdige med selskaper med alminnelig skatteplikt, er det vanskelig å se at det kan sies å foreligge noen objektiv forskjell mellom de to selskapsformene som er egnet til å begrunne den forskjellsbehandlingen som ligger i at konserninterne overføringer ikke innrømmes skattefritt.

Dette innebærer for det første at det foreligger en sammenlignbar situasjon ved overføringer fra selskaper hjemmehørende i Norge til en norsk filial av et selskap hjemmehørende i utlandet med de overføringer som omfattes av reglene om konserninterne overføringer.

Når overføringen skjer til filialen som befinner seg i Norge vil den aktuelle eiendelen være ervervet i selskapets virksomhet. Inntekter som er oppebåret ved et selskap med begrenset skatteplikts virksomhet i Norge behandles som påvist i andre henseende skattemessig likt som de inntekter som oppebæres av et selskap med alminnelig skatteplikt til Norge. Det er derfor ikke grunnlag for å si at de to selskapsformene befinner seg i objektivt forskjellige situasjoner som mottagere av konserninterne overføringer.

Videre innebærer det at overføringer fra en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS-området til en norsk filial av et utenlandsk selskap hjemmehørende innenfor EØS-området befinner seg i en sammenlignbar situasjon med de overføringer som omfattes av de norske reglene om konserninterne overføringer.

¹¹⁷ Sak C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, premiss 29

¹¹⁸ Sak C-307/97 *St Gobain*, premiss 47 og 48

Overføringen skjer i dette tilfellet fra et selskap med begrenset skatteplikt til Norge til et selskap med begrenset skatteplikt til Norge. Det forhold at begge selskaper her har begrenset skatteplikt bør ikke gjøre situasjonen mindre sammenlignbar. Når det ikke foreligger noen objektiv grunn til forskjellsbehandling av selskaper med begrenset skatteplikt og selskaper med alminnelig skatteplikt som mottagere av konserninterne overføringer, foreligger det heller ingen objektiv grunn til forskjellsbehandling av dem som avgivere av konserninterne overføringer. Så lenge et selskap med begrenset skatteplikt befinner seg i en sammenlignbar rettslig stilling med et selskap med alminnelig skatteplikt vil det ikke være relevant om overføringen skjer mellom to selskaper med alminnelig skatteplikt, et selskap med begrenset skatteplikt og et selskap med alminnelig skatteplikt, eller to selskaper med begrenset skatteplikt..

De norske reglene om konserninterne overføringer innebærer følgelig at like situasjoner behandles forskjellig når overføringer til selskaper som er ikke-hjemmehørende i Norge med begrenset skatteplikt hit ikke sidestilles med overføringer til selskaper som er hjemmehørende i Norge. Denne forskjellsbehandlingen kvalifiserer dermed til betegnelsen diskriminering slik begrepet er tolket av EF-domstolen¹¹⁹.

7.1.4.1.2 Selskaper uten skatteplikt til Norge

7.1.4.1.2.1 Sammenligning av selskaper uten skatteplikt til Norge og selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge

I henhold til drøftelsen under punkt 7.1.4 mener EF-domstolen at det er nødvendig å vurdere for hver enkelt situasjon hvorvidt det faktisk at en skattefordel er tilgjengelig kun for hjemmehørende selskaper er basert på relevante objektive elementer som er egnet til å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen¹²⁰. Spørsmålet når det gjelder selskaper uten

¹¹⁹ Se f.eks Sak C-106/83 Sermide, premiss 28.

¹²⁰ Sak C-446/03 Marks & Spencer, premiss 37

skatteplikt til Norge er følgelig hvorvidt den manglende skatteplikten til Norge utgjør en objektiv forskjell fra selskaper med alminnelig skatteplikt egnet til å forsvare forskjellsbehandling.

Selskaper uten skatteplikt til Norge er underlagt en annen stats skattesystem. EF-domstolen har behandlet saker der de har vurdert det slik at det forhold at noen er underlagt et annet skattesystem er en objektiv forskjell. Dette var tilfellet i *Schempp*¹²¹. EF-domstolen uttalte i denne saken at betaling av underholdningsbidrag til en mottaker bosatt i Tyskland ikke kan sammenlignes med betaling av underholdningsbidrag til en mottaker bosatt i Østerrike. Dette da beskatningen av underholdningsbidraget skjer etter forskjellige skattesystemer i de forskjellige landene¹²².

Når det foretas konserninterne overføringer til et selskap som er underlagt et annet skattesystem, vil de overførte eiendelene ved realisasjon bli beskattet i det landet selskapet er etablert. Med støtte i *Schempp*¹²³ taler dette for at selskaper uten skatteplikt til Norge ikke befinner seg i en sammenlignbar situasjon med selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge i forhold til konserninterne overføringer.

Imidlertid har EF-domstolen i senere rettspraksis gitt uttrykk for et annet synspunkt. I *Marks & Spencer*¹²⁴ sammenlignet EF-domstolen hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaper, da tap pådratt av ikke-hjemmehørende datterselskaper etter britiske skatteregler ble forskjellsbehandlet i forhold til ta pådratt av hjemmehørende datterselskaper. Siden hjemmehørende datterselskaper hadde alminnelig skatteplikt til Storbritannia, mens ikke-hjemmehørende datterselskaper har skatteplikt til det landet de er etablert i, var sammenligningen også her mellom selskaper med alminnelig skatteplikt og selskaper uten skatteplikt. Storbritannia påberopte seg at hjemmehørende og ikke-

¹²¹ Sak C-403/03 *Schempp*

¹²² Op. cit, premiss 35

¹²³ Sak C-403/03 *Schempp*, premiss 35

¹²⁴ Sak C-446/03 *Marks & Spencer*

hjemmehørende selskaper ikke befinner seg i sammenlignbare skattesituasjoner¹²⁵. EF-domstolen uttalte om dette at det forhold at Storbritannia ikke hadde beskatningsrett til inntektene til ikke-hjemmehørende datterselskaper ikke i seg selv var egnet til å forsvare at morselskapet ikke ble innrømmet fradragsrett for tapene pådratt av disse selskapene¹²⁶.

Dette taler for at Norge ikke kan forsvare at det ikke kan foretas konserninterne overføringer skattefritt til ikke-hjemmehørende selskaper uten skatteplikt til Norge kun på bakgrunn av at Norge da ikke har beskatningsrett til eventuelle realisasjonsgevinster. I henhold til fremgangsmåten EF-domstolen fulgte i *Marks & Spencer* vil dette si at det forhold at Norge ikke har beskatningsrett til eventuelle realisasjonsgevinster ikke i seg selv er egnet til å forsvare forskjellsbehandling, men at det avhenger av om det foreligger relevante tvingende allmenne hensyn som er egnet til å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen¹²⁷. Dersom dette foreligger kan forskjellsbehandlingen opprettholdes.

Siden *Marks & Spencer* er en senere dom enn *Schempp*, og har mest relevans til det spørsmålet jeg behandler her siden den omhandler bedriftsbeskatning i motsetning til *Schempp*, legger jeg vekt på EF-domstolens uttalelser i *Marks & Spencer*.

Som påvist under punkt 7.1.4 er det på det rene at det foreligger forskjellsbehandling. I henhold til ovennevnte fremgangsmåte fra EF-domstolen i *Marks & Spencer* kan det imidlertid foreløpig ikke konkluderes hvorvidt den manglende beskatningsretten til Norge for eventuelle realisasjonsgevinster gjør at selskaper uten skatteplikt til Norge er objektivt forskjellige fra selskaper med alminnelig skatteplikt til Norge. Det må for å konkludere på dette punktet vurderes om de hensyn som påberopes som begrunnelse for den diskriminerende skatteregelen er egnet til å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen. Dette vil bli behandlet under punkt 8 senere i fremstillingen. Dersom det foreligger relevante tvingende allmenne hensyn som kan rettferdiggjøre inngrepet kan de norske reglene

¹²⁵ Op. cit, premiss 36

¹²⁶ Op. cit, premiss 40

¹²⁷ Op. cit, premiss 41-51

fortsette å forskjellsbehandle overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper uten skatteplikt til Norge, ellers ikke.

7.2 Utgjør diskrimineringen i tillegg en restriksjon av etableringsfriheten?

Spørsmålet i denne forbindelse er om diskrimineringen av ikke-hjemmehørende selskaper er egnet til å ”avskrekke” utøvelse av etableringsfriheten.

Diskrimineringen som foreligger består i at overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper ikke omfattes av de norske reglene om konserninterne overføringer. Konsekvensen er at den konserninterne overføringen ikke kan gjennomføres skattefritt, og selskapet må foreta et ordinært gevinst- og tapsoppgjør ved overføringen. En gevinstbeskatning kan i enkelte tilfeller være så tyngende at den hindrer en rasjonell omorganisering innenfor et konsern. Det er altså klart at det forhold at en konsernintern overføring ikke innrømmes skattefritak utgjør en ulempe for det aktuelle selskapet/konsernet.

Ifølge rettspraksis fra EF-domstolen¹²⁸ er det ikke nødvendig å vurdere rekkevidden av ulempen for ikke-hjemmehørende selskaper som følge av forskjellsbehandlingen, siden EF art 43/EØS art 31 forbyr enhver diskriminering, enn om bare av begrenset natur. Trenden i rettspraksis fra EF-domstolen ser ut til å gå i retning av at de benytter seg av en form av *Dassonville*¹²⁹-testen som er blitt brukt i forbindelse med fri bevegelighet av varer for å avgjøre om det foreligger en restriksjon. Etter Dassonville-testen har enhver regel som er egnet til å hindre, direkte eller indirekte, faktisk eller potensielt, samhandelen innenfor fellesskapsområdet tilsvarende virkning som en restriksjon. Ved bruken av denne testen er det ikke nødvendig å påvise at det faktisk foreligger en restriksjon av samhandelen, så lenge regelen som påstås i strid med varefriheten er egnet til å kunne gjøre det. Ved den varianten av denne testen som er blitt brukt i forbindelse med saker om etableringsfriheten

¹²⁸ Sak C-270/83 Avoir Fiscal, premiss 21

¹²⁹ Sak C-8/74 Dassonville

har EF-domstolen ansett forhold som enten hindrer den frie etableringen eller gjør etablering i en medlemsstat mindre attraktivt for å utgjøre en restriksjon¹³⁰.

I generaladvokatens forslag til avgjørelse i *X AB/Y AB*¹³¹ ble de svenske reglene om konsernbidrag ansett for å utgjøre en innskrenkning i etableringsfriheten på bakgrunn av at de avskrekket svenske firmaer fra å ha datterselskaper med sete i andre medlemsstater¹³². På samme vis vil man kunne si at de norske reglene om konserninterne overføringer kan gjøre det mindre attraktivt for konsern å ha filialer i Norge av utenlandske selskaper ettersom de ikke vil kunne oppnå de samme skattefordeler som dersom det hadde vært tale om filialer av norske aksjeselskaper.

Ved at skattesystemet plasserer ikke-hjemmehørende selskaper i en mindre fordelaktig stilling enn hjemmehørende, oppstår videre et incentiv til å etablere en hjemmehørende filial for å unngå forskjellsbehandlingen¹³³. Dette er i strid med ordlyden i EF art 43.2/EØS art 31.2, som overlater til næringsdrivende å fritt velge den rettslige etableringsform for utøvelsen av sine aktiviteter i en annen medlemsstat. EF-domstolen har uttalt at den valgfriheten ikke må begrenses av diskriminerende skattebestemmelser¹³⁴.

¹³⁰ Sak C-55/94 Gebhard, premiss 37

¹³¹ Sak C-200/98 X AB/Y AB

¹³² Op. cit, premiss 25

¹³³ Se f.eks sak C-270/83 Avoir Fiscal, premiss 11

¹³⁴ Se sak C-270/83 Avoir Fiscal, premiss 22

8 KAN DISKRIMINERINGEN/RESTRIKSJONEN RETTFERDIGGJØRES?

8.1 Hvilke hensyn kan tenkes å påberopes for å rettferdiggjøre inngrep i de fire friheter?

En nasjonal regel som er diskriminerende eller en restriksjon av en av de fire friheter kan likevel være forenlig med forpliktelsene etter EF-traktaten eller EØS-avtalen dersom den begrunnelsen medlemsstaten påberoper for regelen tilfredsstiller visse vilkår.

Dette kan for det første være at regelen ivaretar et av de allmenne ikke-økonomiske samfunnshensynene som er nevnt i de skrevne unntaksbestemmelsene i EF-traktaten/EØS-avtalen. Videre er det gjennom rettspraksis fra EF-domstolen utviklet en lære om uskrevne allmenne hensyn som også kan være egnet til å rettferdiggjøre inngrep i frihetene.

En siste begrunnelse som kan tenkes å påberopes, er at medlemsstaten som har iverksatt den diskriminerende regelen anser at det foreligger omstendigheter som kan nøytralisere den skatteulempen regelen innebærer.

Unntakene fra bestemmelsene om de fire friheter tillater EF-domstolen å balansere andre hensyn mot hensynet til de fire friheter. De fire friheter er imidlertid en av de mest grunnleggende bestanddeler i EF-traktaten og EØS-avtalen, og utgjør selve rammeverket rundt fellesmarkedet. Unntaksbestemmelsene tolkes derfor strengt av både EF-domstolen og EFTA-domstolen¹³⁵, og er gitt et snevert anvendelsesområde gjennom deres rettspraksis.

¹³⁵ Sak C-242/03 Weidert/Paulus, sak E-1/04 Fokus Bank

8.2 Foreligger det omstendigheter som kan nøytralisere skatteulempen?

8.2.1 De minimis-regel

I forbindelse med saker vedrørende fri bevegelse av varer¹³⁶ og fri bevegelse for arbeidere¹³⁷ har det vært en tendens til antagelse av en ”de minimis”- regel for å hindre misbruk av frihetene.

Med bakgrunn i den harmoniseringen av reglene om varer, etablering og tjenester som har vist seg i rettspraksis fra EF-domstolen, kan det stilles spørsmål ved om en slik ”de minimis”- regel vil gjøre seg gjeldende også i forbindelse med etableringsfriheten.

Ved bruken av en slik regel vil det kun være regler som utgjør en vesentlig hindring av friheten som anses for å være brudd på fellesskapsforpliktelsene. I saker om beskatning vil dette som regel innebære at det oppstilles minstekrav til økonomisk betydning for at den aktuelle skatteulempen skal kunne anses for å være et inngrep i friheten.

EF-domstolen har imidlertid avvist bruken av et slikt prinsipp på området for fri etablering, og uttalte i *Lasteyrie du Saillant*¹³⁸ at EF art 52 (nå 43) forbyr enhver diskriminering, selv om bare av begrenset natur¹³⁹.

Det eventuelle forhold at en skattyter som ikke innrømmes skattefrie konserninterne overføringer lider minimal økonomisk ulempe som følge av dette vil altså ikke være egnet til å nøytralisere ulempen.

¹³⁶ Sak C 384/93 Alpine Investment,

¹³⁷ Sak C-150/98 Graf

¹³⁸ Sak C-9/02 Lastyrie

¹³⁹ Op.cit, premiss 43

8.2.2 Skattyter kan søke om å bli innrømmet konserninterne overføringer

Etter sktl § 11-21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at det foretas konserninterne overføringer fra et aksjeselskap/allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap/allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning. Denne adgangen til å fatte enkeltvedtak supplerer reglene i sktl § 11-21.1, og kan brukes i tilfeller der konserninterne overføringer bør kunne innrømmes på andre vilkår enn de som er omfattet av sktl § 11-21.1/fsfin § 11-21. Denne bestemmelsen gjelder imidlertid kun for selskaper som er omfattet av sktl § 11-21.1 bokstav a, slik at ikke-hjemmehørende selskaper ikke har adgang til å søke om å bli innrømmet skattefrie konserninterne overføringer etter denne bestemmelsen.

Etter sktl § 11-22 kan Finansdepartementet samtykke i skattefritak eller skattenedsettelse ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet. For å få skattefritak etter denne bestemmelsen er det en forutsetning at omstendighetene i særlig grad taler for det, og at det er påtagelig at skattefritaket vil lette omorganiseringen eller omleggingen.

Finansdepartementet har henvist til at de kan gi samtykke til skattefri overføring på individuell basis etter sktl § 11-22¹⁴⁰ i forbindelse med at de har uttalt at de trenger mer tid til å vurdere reglene om konserninterne overføringer i forhold til EØS-avtalen. Uttalelsen kan tyde på at de mener at denne bestemmelsen kan avhjelpe en eventuell uoverensstemmelse med forpliktelsene etter EØS-avtalen frem til de har klarlagt om det er påkrevd med en regelendring.

Adgangen til fritak etter denne bestemmelsen er betinget av at transaksjonen utløser skatteplikt til Norge ved realisasjonen. I 2005 behandlet Finansdepartementet syv søknader som omhandlet transaksjoner over landegrensene¹⁴¹. Tre søknader gjaldt overføringer mellom aksjeselskap, de resterende fire gjaldt overføringer fra personlige aksjonærer. Alle

¹⁴⁰ Utv 2004 s. 530

¹⁴¹ Jfr Ot.prp nr 1 2006-2007, punkt 29.1

de tre søknadene som gjaldt overføringer mellom aksjeselskaper ble innvilget, men det ble i samtlige saker stilt vilkår for innvilgelsen som skal sikre skattemessig kontinuitet¹⁴².

Spørsmålet er hvorvidt denne adgangen til å søke om å bli innrømmet skattefrie konserninterne overføringer er egnet til å nøytralisere det forhold at skattefordelen ikke innrømmes i første omgang. Det har vært fremmet flere saker for EF-domstolen der myndighetene i den aktuelle medlemsstaten har påberopt seg at lignende søknadsbaserte alternative måter å bli innrømmet den aktuelle skattefordel på gjør at det likevel ikke foreligger noen reell ulempe for skattyteren.

I *Biehl*¹⁴³ ble EF-domstolen forelagt en ordning der tilbakebetaling av innbetalt forskuddsskatt kun ble innrømmet de som var bosatt permanent i Luxembourg. Midlertidig bosatte kunne imidlertid få tilbakebetaling etter søknad på individuell basis, der vilkåret for å bli innrømmet tilbakebetaling var at de kunne påvise at denne bestemmelsen hadde urimelige konsekvenser for dem. EF-domstolen konkluderte med at denne ordningen ikke var egnet til å kunne nøytralisere den diskrimineringen som lå i at midlertidig bosatte ikke ble innrømmet tilbakebetaling i første omgang, og la vekt på at Luxembourg ikke hadde noen plikt til å innrømme tilbakebetaling i enhver sak der det ble søkt om det, slik at det endelige utfallet i saken berodde på en skjønnsmessig vurdering¹⁴⁴.

Denne tilbakevisningen av at en skjønnsmessig søknadsbasert behandlingsmåte kan avhjelpe at skattyter ikke automatisk innrømmes skattefordelen er fulgt opp av EF-domstolen i senere rettspraksis¹⁴⁵. Det er derfor etter min mening ikke trolig at adgangen til å søke om skattefrie konserninterne overføringer etter sktl § 11-22 er egnet til å nøytralisere den ulempen som ligger i at overføringer til ikke-hjemmehørende EØS-selskaper ikke er omfattet av de norske reglene om konserninterne overføringer.

¹⁴² Ot.prp nr 1 2006-2007, punkt 29.5.3

¹⁴³ Sak C-175/88 *Biehl*

¹⁴⁴ Op.cit, premiss 18

¹⁴⁵ Sak C-279/94 *Schumacker*, premiss 54

8.3 Unntak omhandlet i EF-traktaten/EØS-avtalen

EF-traktaten og EØS-avtalen inneholder begge unntak fra utgangspunktet om at enhver forskjellsbehandling eller restriksjon av etableringsfriheten er forbudt.

EF art 46 og 56/ EØS-avtalens art 33 hjemler unntak fra forbudet mot forskjellsbehandling eller restriksjoner på etableringsfriheten i forhold til aktiviteter som innebærer offentlig myndighetsutøvelse, samt begrensninger begrunnet i hensynet til offentlig moral, sikkerhet eller helse.

De norske reglene om konserninterne overføringer som diskriminerer mot ikke-hjemmehørende selskaper kan ikke begrunnes i ivaretagelse av et disse hensynene, slik at ingen av disse skrevne unntaksbestemmelsene vil være relevante.

8.4 Hensyn utviklet i rettspraksis

8.4.1 "Rule of reason" ved uskrevne allmenne hensyn

Gjennom rettspraksis¹⁴⁶ har EF-domstolen utviklet en lære om at også andre hensyn enn de som er uttrykkelig nevnt i EF-traktaten kan begrunne inngrep i en av de fire friheter.

Det har også utviklet seg en lære om "rule of reason", det vil si at et inngrep i en av frihetene må tilfredsstillende visse betingelser for å kunne være begrunnet i et domstolsutviklet uskrevent allment hensyn. Den inngripende regelen må etter denne læren i tillegg til å være begrunnet i et tvingende ikke-økonomisk samfunnsmessig hensyn være ikke-diskriminerende, egnet til å ivareta det hensyn det skal ivareta, og ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å oppnå det uttrykte målet. At inngrepet ikke skal gå lenger enn det

¹⁴⁶ Første gang i sak C-120/78- Cassis de Dijon

som er nødvendig for å oppnå målet omtales som proporsjonalitetskravet. Ved anvendelsen av dette ser domstolen på om det påberopte hensynet kan ivaretas på andre måter som er mindre inngripende i forhold til den aktuelle friheten.

Den norske regelen om at skattefrie konserninterne overføringer kun innrømmes til hjemmehørende selskaper er som konkludert under punkt 7.1.7 å anse som diskriminerende. Spørsmålet er da om læren om "rule of reason" gjør at regelen ikke kan begrunnes i uskrevne allmenne hensyn. Rettspraksis fra EF-domstolen viser at det ikke alltid er slik at forskjellsbehandling utelukker bruken av uskrevne allmenne hensyn¹⁴⁷.

I *Royal Bank of Scotland*¹⁴⁸ ble imidlertid den påberopte begrunnelsen i uskrevne allmenne hensyn tilbakevist fordi den aktuelle regelen var diskriminerende. Domstolens uttalelser i saken¹⁴⁹ kan peke i retning av at bare en av de skrevne unntaksbestemmelsene kan begrunne en diskriminering av objektivt sammenlignbare situasjoner. I denne saken var den aktuelle skatteregelen ikke begrunnet i noen objektiv forskjell mellom selskaper med sete i en annen medlemsstat og selskaper med sete i Hellas, og kun de skrevne unntaksbestemmelser ble derfor ansett å kunne rettferdiggjøre diskrimineringen.

Det kan imidlertid være at det er en forskjell i diskrimineringen i den saken og den diskrimineringen som skjer etter de norske reglene. I *Royal Bank of Scotland*-dommen skjer diskrimineringen i henhold til ordlyden i dommen på bakgrunn av hvor selskapet har sitt sete. Etter EF art 48/EØS art 34 likestilles et selskaps vedtektsbestemte sete med en persons nasjonalitet. Diskriminering på bakgrunn av hvor et selskap har sitt sete er derfor å anse som åpen diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet, mens diskriminering på bakgrunn av hjemhørighet som omtalt under punkt 7.1.7 vil kunne være å anse som skjult diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet.

¹⁴⁷ Se f.eks sak C-204/90 Bachmann, premiss 8 og 9 og sak C-300/90 Kommisjonen mot Belgia, premiss 6 og 7, samt drøftelsen av disse dommene i Bullen (2005) s.488.

¹⁴⁸ Sak C-311/97

¹⁴⁹ C-311/97, premiss 32 og 33, samt premiss 31 for beskrivelse av "such discrimination" som omtales i premiss 32.

I juridisk teori¹⁵⁰ antas det at det kun er åpen forskjellsbehandling på bakgrunn av nasjonalitet som utelukker bruken av læren om uskrevne allmenne hensyn. De norske reglene som diskriminerer på bakgrunn av hjemhørighet utelukker derfor ikke nødvendigvis bruken av læren om uskrevne allmenne hensyn. Jeg anser de norske reglene om konserninterne overføringer som diskriminerer mot ikke-hjemmehørende selskaper for å utgjøre skjult diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet. Jeg finner derfor at læren om uskrevne allmenne hensyn kan anvendes.

Jeg vil derfor i det følgende behandle uskrevne allmenne hensyn for å se om noen av disse hensynene utviklet gjennom EF-domstolens rettspraksis er egnet til å rettferdiggjøre de norske reglene om konserninterne overføringer, som jeg tidligere har konstatert å være i strid med etableringsfriheten.

8.4.2 Økonomiske hensyn

Rent økonomiske hensyn kan ikke påberopes som begrunnelse for inngrep i en av de fire friheter. Fellesmarkedet er et av de sentrale fellesskapsmålene, og de fire friheter er utviklet for å oppnå dette målet. Det økonomiske fellesskapet som er grunnlaget for EF-traktaten og EØS-avtalen utelukker at medlemsstatene kan bruke sine egne økonomiske interesser som begrunnelse for inngrep i de fire friheter.

Økonomiske hensyn påberopes allikevel ofte som begrunnelse i skattesaker. Det foreligger mye rettspraksis fra EF-domstolen som viser at statene bruker argumenter som hensynet til opprettholdelse av og unngåelse av uthuling av det nasjonale skattefundamentet, eller hensynet til næringslivet, for å begrunne skatteregler som forbeholder skattefordeler for hjemmehørende skattytere.

¹⁵⁰ Se f.eks Bullen (2005) s. 490, Sejersted m.fl (2004) s. 275

8.4.2.1 Hensynet til det nasjonale skattefundamentet

Hensynet til å unngå uthuling av det norske skattefundamentet er brukt som begrunnelse for den norske ordningen som forbeholder skattefrie konserninterne overføringer for tilfeller der overføringen skjer til selskaper som er hjemmehørende i Norge. Stortinget har uttalt at det ikke er aktuelt å utvide anvendelsesområdet for konserninterne overføringer, ”særlig av hensyn til faren for uttynning av det norske skattefundamentet”¹⁵¹.

Problemstillingen er hvorvidt faren for uttynning av det norske skattefundamentet er egnet til å rettferdiggjøre det inngrepet de norske reglene om konserninterne overføringer gjør i etableringsfriheten.

Hensynet til å opprettholde det nasjonale skattefundamentet er påberopt som begrunnelse for mange inngripende skatteregler i saker for EF-domstolen.

I *ICI*¹⁵² påberopte den britiske staten seg blant annet hensynet til en reduksjon i skatteprovenyet som begrunnelse for en diskriminerende skatteregel¹⁵³. EF-domstolen uttalte at en reduksjon i skatteprovenyet ”på denne måten” ikke er et av de skrevne unntakene i EF-traktatens art 56 (nå 46) og derfor ikke kan anses å være et tvingende allment hensyn som kan rettferdiggjøre diskriminering som strider mot EF art 52 (nå 43)¹⁵⁴. Med reduksjon ”på denne måten” viser EF-domstolen til den britiske statens argument om at en reduksjon av skatteprovenyet som skyldes fradrag for tap pådratt hos hjemmehørende datterselskaper ikke kan utlignes ved å skattlegge overskuddet hos ikke-hjemmehørende datterselskaper¹⁵⁵. Denne uttalelsen innebærer at en reduksjon av skatteprovenyet som følge av at man gir en skattefordel i forbindelse med grenseoverskridende konsernforhold,

¹⁵¹ Jfr St.meld nr 16 1997/98, punkt 7.5.2, 1 avsnitt, siste punktum.

¹⁵² Sak C-264/96 *ICI*

¹⁵³ *Op.cit*, premiss 25

¹⁵⁴ *Op.cit*, premiss 28.

¹⁵⁵ Sak C-264/96, premiss 28

uten at dette oppveies av en tilsvarende skattebyrde hos det ikke-hjemmehørende selskapet, ikke er egnet som begrunnelse for nektelsen.

I *Marks & Spencer*¹⁵⁶ avviser EF-domstolen reduksjon av skatteprovenyet som begrunnelse på mer generell basis. Domstolen uttaler her at en reduksjon av skatteprovenyet ikke kan anses for å utgjøre et tvingende allment hensyn som kan rettferdiggjøre et tiltak som i utgangspunktet strider mot en fundamental frihet¹⁵⁷. Den britiske regjeringen påberopte seg i denne saken også hensynet til fordelingen av medlemsstatenes beskatningskompetanse som begrunnelse for en ordning hvoretter britiske morselskap ikke fikk fradrag for underskudd pådratt av datterselskaper som var hjemmehørende i andre medlemsstater. Denne begrunnelsen ble ansett å være et legitimt formål. Dette begrunnet domstolen med at ivaretagelsen av fordelingen av medlemsstatenes beskatningskompetanse kan gjøre det nødvendig at bare skattereglene i etableringsstaten vedrørende overskudd og underskudd kommer til anvendelse på den økonomiske virksomheten som utøves der¹⁵⁸. Ellers vil balansen i allokeringen av beskatningsmyndigheten medlemsstatene imellom forrykkes dersom selskaper kan velge om de vil ha fradrag for sitt underskudd i etableringsstaten eller en annen medlemsstat. Velger de å fradra sitt underskudd i en annen medlemsstat resulterer dette i at skattegrunnlaget økes i samsvar med det overførte underskuddet i etableringsstaten og reduseres tilsvarende i den andre medlemsstaten¹⁵⁹.

I *Marks & Spencer* sier domstolen videre at det er nødvendig å se på hva som vil bli konsekvensene av at den aktuelle skattefordelen innrømmes uten betingelser for å kunne vurdere om nektelsen lar seg rettferdiggjøre¹⁶⁰.

Konsekvensen av at betingelsen om at overføringen skal skje til et hjemmehørende selskap for å omfattes av de norske reglene om skattefrie konserninterne overføringer bortfaller vil

¹⁵⁶ Sak C-446/03

¹⁵⁷ C-446/03, premiss 44

¹⁵⁸ C-446/03, premiss 45

¹⁵⁹ C-446/03, premiss 46

¹⁶⁰ Sak C-446/03 *Marks & Spencer*, premiss 41

være at konserninterne overføringer kan foretas skattefritt til selskaper med begrenset skatteplikt til Norge eller selskaper uten skatteplikt til Norge. At overføringene skjer skattefritt innebærer at det ikke skal foretas noen beskatning av realisasjonsgevinster som følge av overførselen. Når overføringen skjer til et selskap uten skatteplikt til Norge kommer realisasjonsgevinsten ikke til beskatning i Norge. Dersom et selskap med begrenset skatteplikt på et senere tidspunkt endrer sin virksomhet slik at hele eller deler av virksomheten flytter ut av Norge vil den løpende skatteplikten bortfalle. Realiseres den overførte eiendelen etter dette tidspunkt vil resultatet bli at det ikke blir noe skattemessig gevinstoppgjør til Norge. Det norske skattegrunnlaget har dermed blitt redusert tilsvarende den latente skatteforpliktelsen, som er den fritatte gevinsten. En reduksjon av skattegrunnlaget alene ble som nevnt over avvist som begrunnelse for inngrep i de fire friheter i *Marks & Spencer*¹⁶¹.

Hensynet til å opprettholde det nasjonale skattefundamentet har også vært behandlet i EØS-retten, i *Fokus Bank*¹⁶². EFTA-domstolen anså hensynet til å beskytte det nasjonale skattegrunnlaget for å være den reelle begrunnelsen for de norske reglene som ikke innrømmer godtgjørelse til aksjonærer som ikke er hjemmehørende i Norge, selv om den påberopte begrunnelsen fra Norges side var hensynet til å bevare sammenhengen i det internasjonale skattesystemet. Domstolen uttalte videre at å forhindre en reduksjon av skatteinntekter er et rent økonomisk behov, som ikke kan anses som et tvingende allment hensyn. En restriksjon på utøvelsen av en grunnleggende frihet kan derfor ikke rettferdiggjøres på dette grunnlaget¹⁶³.

Den restriksjonen de norske reglene om konserninterne overføringer utgjør av etableringsfriheten kan med bakgrunn i ovennevnte rettspraksis ikke rettferdiggjøres av hensynet til faren for uttynning av det norske skattefundamentet. Dette gjelder både for konserninterne overføringer til selskaper med begrenset skatteplikt til Norge og for overføringer til selskaper uten skatteplikt til Norge.

¹⁶¹ Op. cit, premiss 44

¹⁶² Sak E-1/04 Fokus Bank

¹⁶³ Sak E-1/04 Fokus Bank, premiss 33

8.4.2.2 Hensynet til sammenheng i det norske skattesystemet

De norske reglene kan videre tenkes begrunnet i hensynet til sammenheng i det norske skattesystemet. Når en konsernintern overføring skjer skattefritt er dette ikke ment å være et permanent skattefritak, men en utsettelse av beskatningen. Det selskapet som mottar overføringen viderefører skatteposisjonene til det selskapet som foretar overføringen. Slik blir beskatningen utsatt til når det selskapet som mottok overføringen realiserer den overførte eiendelen, i stedet for på tidspunktet for overføringen. Den skattefordelen som gis oppveies altså av en ulempe- beskatning, på et senere tidspunkt. Dersom overføringen skjer til et selskap med begrenset skatteplikt til Norge vil denne beskatningen finne sted når det selskapet realiserer eiendelen, da eiendelen jo er en del av selskapets virksomhet i Norge. Hensynet til sammenheng i det norske skattesystemet er derfor ikke relevant i forhold til overføringer til selskaper med begrenset skatteplikt til Norge.

Dersom konserninterne overføringer kan foretas skattefritt til selskaper uten skatteplikt til Norge vil det derimot oppstå en skjevhet i den norske beskatningen. Ved at overføringen skjer skattefritt innrømmes det en skattefordel. Imidlertid vil ikke denne skattefordelen utlignes ved senere beskatning, da selskapet ikke har skatteplikt til Norge vil det ikke utløses noen beskatning til Norge ved senere realisasjon av de overførte eiendelene. Hensynet til sammenheng i det norske skattesystemet kan derfor påberopes i forhold til konserninterne overføringer til selskaper uten skatteplikt til Norge.

EF-domstolen behandlet dette hensynet i *Bachmann*¹⁶⁴ og *Kommisjonen mot Belgia*¹⁶⁵, som var oppe for EF-domstolen samtidig. Begge sakene gjaldt fradragsrett for innbetalte forsikringspremier, som etter belgiske skatteregler kun ble innrømmet for premier innbetalt til belgiske forsikringsselskap. Belgia påberopte seg hensynet til sammenheng i sitt nasjonale skattesystem som rettferdiggjørelse for den inngripende regelen. EF-domstolen

¹⁶⁴ Sak C-204/90 *Bachmann*

¹⁶⁵ Sak C-300/90 *Kommisjonen mot Belgia*

kom i begge sakene til at hensynet var egnet til å begrunne inngrep i de fire friheter¹⁶⁶. I senere rettspraksis har EF-domstolen presisert nærmere hva som skal til for at hensynet til det nasjonale skattesystemet skal kunne påberopes som begrunnelse for en slik inngripende regel. Det kreves for det første at det skal være en forbindelse mellom to komponenter i et skattesystem, og at denne forbindelsen er direkte. At forbindelsen er direkte krever at de to komponentene refererer seg til samme form for beskatning, som rammer den samme skattyter¹⁶⁷.

Når det gjelder det første kriteriet er det slik at skattefritaket ved den konserninterne overføringen utlignes ved den senere beskatning ved realisasjon av de samme eiendelene. Dette tilsvarer den definisjonen EF-domstolen ga av de komponentene det skal være en forbindelse mellom i *Manninen*¹⁶⁸. For at det skal være en forbindelse mellom disse viser rettspraksis fra EF-domstolen at de krever at den utlignende skatteoppkreving skal være en rettslig forutsetning for at skattefordelen innrømmes¹⁶⁹.

Det kan virke som om EF-domstolen i sin rettspraksis¹⁷⁰ har ansett det for å være en forutsetning at beskatningen rammer den ”samme skattyter” for at forbindelsen mellom de to skattekomponentene skal kunne sies å være ”direkte”.

I *Manninen*¹⁷¹ kom imidlertid EF-domstolen med uttalelser som peker i retning av at de kan ha gått bort fra kravet om at begge komponentene i beskatningen skal ramme den samme skattyter. Det fremgår imidlertid ikke klart av uttalelsen om det er tilfellet at domstolen fraviker sin tidligere praksis på dette området. I tidligere saker der EF-domstolen har fraveket sin praksis, for eksempel i *Keck*¹⁷² fremgår det klart at de gjør det, både av domspremissene og ved at domstolen behandlet saken i stor avdeling. Dette kan

¹⁶⁶ Sak C-204/90 Bachmann premiss 28 og sak C-300/90 Kommisjonen mot Belgia, premiss 21

¹⁶⁷ Denne oppsummeringen av rettspraksisen er hentet fra Bullen (2005) s.511

¹⁶⁸ Sak C-319/02 Manninen , premiss 42

¹⁶⁹ Se f.eks sak C-315/02 Lenz, premiss 36

¹⁷⁰ Se f.eks sak C-251/98 Baars, premiss 40 der direkte forbindelse ble ansett å ikke foreligge da det var to forskjellige skatter og to forskjellige skattytere.

¹⁷¹ Sak C-319/02 Manninen

¹⁷² Forenede saker C-267/91 og C-268/91 Keck og Mithouard

peke i retning av det ikke var tilsiktet å foreta en endring av kriteriene for anvendelse av hensynet til det nasjonale skattesystemet som et tvingende allment hensyn. Inntil det eventuelt foreligger en ny avgjørelse som bekrefter at det ikke lenger kreves at det skal være den samme skattyteren som rammes velger jeg derfor å forholde meg til den rettspraksisen som krever at det skal være den samme skattyteren som rammes.

Ved konserninterne overføringer er det det overdragende selskapet som innrømmes skattefritaket, mens det selskapet som mottar overføringen blir pålagt beskatningen ved realisasjonen. Beskatningen rammer det samme konsernet, men siden hvert av aksjeselskapene innad i et konsern etter norsk skatterett er selvstendige skattesubjekter lignedes ikke konserner under ett i Norge. Beskatningen kan derfor i utgangspunktet ikke sies å ramme den samme skattyter.

Reglene om konserninterne overføringer er imidlertid en modifikasjon i forhold til prinsippet om at aksjeselskaper skal behandles som selvstendige skattesubjekter. Reglene om konserninterne overføringer hjemler en mulighet for skattemessig samordning for konserner. Selskapet som mottar overføringen viderefører skatteposisjonene til selskapet som overdrar eiendelene. I relasjon til den konserninterne overføringen kan man således si at målsettingen med regelen om konserninterne overføringer er nettopp at de to selskapene overføringen skjer mellom skal behandles som en skattyter. Dette kan tale for at det foreligger en ”direkte” forbindelse mellom de to skattekomponentene skattefritak og realisasjonsbeskatning ved konserninterne overføringer.

I tråd med rettspraksis fra EF-domstolen bør behovet for sammenheng i skattesystemet etterprøves i lys av målet for den aktuelle skatteregelen¹⁷³. Spørsmålet er hvorvidt dette vil si at den direkte forbindelse som kreves mellom de to skattekomponentene i form av at de skal ramme den samme skattyter kan sies å foreligge på bakgrunn av at målsettingen med reglene om konserninterne overføringer er skattemessig samordning mellom de to selskapene overføringen skjer mellom. En slik vurdering kan etter min mening finne støtte i

¹⁷³ Sak C-9/02 Lasteyrie, premiss 67

generaladvokatens forslag til avgjørelse i *Marks & Spencer*¹⁷⁴. Han uttaler der¹⁷⁵ at sammenheng i skattesystemet først og fremst må bedømmes på bakgrunn av formålet med og logikken i det aktuelle nasjonale skattesystemet. Også i *Marks & Spencer* var formålet med den behandlede skatteregelen skattemessig nøytralitet innad i konserner¹⁷⁶. I det tilfellet var sammenhengen mellom de to skattekomponentene slik at den skattemessige fordelingen hos det selskapet som får fradrag for tap pådratt hos et annet konsernselskap nøytraliseres ved at det selskapet som overførte sitt tap ikke får fradrag for det ved sitt skatteoppgjør¹⁷⁷.

Etter min mening gir det den beste løsningen dersom formålet med de norske skattereglene om skattemessig nøytralitet tilsier at de to selskapene den konserninterne overføringen foretas mellom bedømmes for å være ”samme skattyter” i relasjon til overføringen. I så fall vil vilkåret om direkte forbindelse mellom skattekomponentene være oppfylt.

Når det gjelder hva som ligger i vilkåret ”forbindelse” er det i rettspraksis¹⁷⁸ oppstilt et vilkår om at innrømmelsen av skattefordelen må være avhengig av at den utlignende beskatning faktisk finner sted. Dette vilkåret er oppfylt slik de norske reglene er utformet i dag. Det godtas kun overføringer til selskaper med skatteplikt til Norge, og det selskapet som mottar overføringen må stille sikkerhet¹⁷⁹ for skatt som vil kunne utlignes på gevinst ved senere realisasjon av de overførte eiendelene. Videre kreves det at den senere utlignende beskatning beløpsmessig svarer til den innrømmede skattefordelen¹⁸⁰. Dette kriteriet er oppfylt når det som her er slik at skattefordelen består i å utsette beskatningen til et senere tidspunkt¹⁸¹.

¹⁷⁴ Sak C-446/03 *Marks & Spencer*

¹⁷⁵ Generaladvokatens forslag til avgjørelse i sak C-446/03 *Marks & Spencer*, premiss 71

¹⁷⁶ Op. cit, premiss 72 (første punktum)

¹⁷⁷ Op. cit, premiss 72 (siste punktum)

¹⁷⁸ Sak C-315/02 *Lenz*, premiss 36, sak C-251/98 *Baars*, premiss 33-40, sak C-168/01 *Bosal* premiss 35

¹⁷⁹ Etter fsfin § 11-21-7

¹⁸⁰ Sak C-242/03 *Weidert og Paulus*, premiss 23

¹⁸¹ Se Bullen (2005) s.518

På bakgrunn av dette kan det inngrepet de norske reglene om konserninterne overføringer utgjør i etableringsfriheten rettferdiggjøres i hensynet til det nasjonale skattesystemet når det gjelder konserninterne overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper uten skatteplikt til Norge. For ikke-hjemmehørende selskaper med begrenset skatteplikt kommer ikke dette hensynet til anvendelse.

Formålet med det påberopte hensynet kunne imidlertid vært oppnådd på en mindre inngripende måte¹⁸². I *Marks & Spencer*¹⁸³ ble den hindringen de engelske skattereglene om konsernbidrag utgjorde av etableringsfriheten ansett for å være rettferdiggjort av tvingende allmenne hensyn. Imidlertid gikk tiltaket ut ifra proporsjonalitetsprinsippet lenger enn nødvendig for å oppnå det påberopte hensynet. Domstolen la vekt på at det var andre måter hensynet kunne ivaretas på, som utgjorde en mindre restriksjon av etableringsfriheten enn en generell ekskludering av konsernbidrag til ikke-hjemmehørende selskaper.

I *Bachmann*¹⁸⁴ og *Kommisjonen mot Belgia*¹⁸⁵ vurderte EF-domstolen om den belgiske skatteregelen gikk lenger enn nødvendig for å ivareta hensynet til sammenhengen i det belgiske skattesystemet. Domstolen konkluderte imidlertid med at det i det belgiske tilfellet ikke var mindre restriktive måter å ivareta hensynet på.

Etter de norske reglene om konserninterne overføringer er det ikke-hjemmehørende selskaper som ikke omfattes av regelverket. Hvis regelverket i stedet hadde ekskludert kun selskaper uten skatteplikt til Norge ville hensynet til det norske skattesystemet fortsatt vært ivaretatt, og regelen ville utgjort en mindre restriksjon av etableringsfriheten.

Følgelig er det rettferdiggjort i sammenhengen til det norske skattesystemet at konserninterne overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper uten skatteplikt til Norge

¹⁸² Sak C-9/02 Lasteyrie, premiss 54

¹⁸³ Sak C-446/03 Marks & Spencer, premiss 53-55

¹⁸⁴ Sak C-204/90 Bachmann, premiss 24-26

¹⁸⁵ Sak C-300/90 Kommisjonen mot Belgia, premiss 17-19

ikke kan foretas skattefritt. Reglene kan imidlertid ikke opprettholdes i sin nåværende form, da det finnes mindre restriktive måter å ivareta hensynet på.

8.4.2.3 Hensynet til å forhindre omgåelse av nasjonal skattelovgivning

De norske reglene om konserninterne overføringer kan også tenkes begrunnet i hensynet til å unngå omgåelse av de norske skattereglene. Dersom det tillates at konserninterne overføringer foretas skattefritt til ikke-hjemmehørende selskaper, kan konserner søke å unndra seg beskatning av realisasjonsgevinster i Norge. Dette kan skje ved at selskaper med store latente skatteforpliktelser overfører eiendeler skattefritt til en konsernforbundet filial av et utenlandsk selskap som er etablert i en stat der realisasjonsgevinster beskattes etter en lavere sats. Dersom mottagerselskapet ikke har skatteplikt til Norge, vil gevinsten ved realisasjonen aldri bli beskattet i Norge.

Spørsmålet i den forbindelse er hvorvidt en slik mulighet til omgåelse av skattereglene er egnet til å rettferdiggjøre den restriksjonen de norske reglene om konserninterne overføringer utgjør på etableringsfriheten.

Hensynet til å forhindre omgåelse av nasjonal skattelovgivning har vært påberopt som begrunnelse for inngrep i de fire friheter flere ganger i saker for EF-domstolen.

Den første saken der denne begrunnelsen ble påberopt var *Avoir Fiscal*¹⁸⁶. EF-domstolen avviste her at hensynet til å unngå omgåelse av nasjonal skattelovgivning kunne begrunne inngrep i etableringsfriheten¹⁸⁷, med den begrunnelse at hensynet ikke var blant de skrevne hensyn i EF-traktaten.

I *Lasteyrie du Saillant*¹⁸⁸ behandlet EF-domstolen et tilfelle der en franskmann flyttet til Belgia. Han eller hans familie hadde i løpet av en femårsperiode før utflyttingen kontroll

¹⁸⁶ Sak C-270/83 *Avoir Fiscal*

¹⁸⁷ Op. cit, premiss 25

¹⁸⁸ Sak C-9/02 *Lasteyrie*

over verdipapirer i et fransketablert selskap. Da verdipapirene hadde økt i verdi slik at markedsverdien oversteg anskaffelsesverdien, beskattet Frankrike ham for verdistigningen ved utflyttingen. Dette skjedde på grunnlag av en fransk skatteregel som påla utflyttingsskatt for slik verdistigning dersom skattyteren hadde bodd i Frankrike i seks av de siste ti årene. Skattyteren hevdet at den franske skatteregelen stred mot fellesskapsretten. Frankrike hevdet at slik motstrid ikke forelå, da en restriksjon av etableringsfriheten i form av en bestemmelse som tar sikte på å forhindre omgåelse av nasjonale skatteregler kan anses å være i overensstemmelse med fellesskapsretten¹⁸⁹. Frankrike støttet dette i *ICI*¹⁹⁰, som slår fast at lovgivning som tar spesifikt sikte på å ramme kunstige arrangementer designet med tanke på å omgå skatteregler kan rettfærdiggjøres, da å forebygge slike kunstige omgåelsesarrangementer utgjør et tvingende allment hensyn.

De norske reglene om konserninterne overføringer kan imidlertid ikke sies å være spesifikt rettet mot kunstige omgåelsesarrangementer, da de rammer selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge, ikke selskaper som søker å omgå de norske skattereglene.

EF-domstolen uttaler i *Lasteyrie du Saillant* at den franske skatteregelen går lenger enn nødvendig for å ivareta det påberopte hensyn, idet den legger til grunn at enhver skattebetaler som endrer sitt skattemessige hjemsted til andre land enn Frankrike søker å omgå franske skatteregler¹⁹¹. Regelen ble altså ansett for å være for generell, og ramme langt flere enn de som forsøker å omgå skattereglene. Det var denne begrunnelsen som ble gitt for at den franske skatteregelen var i strid med fellesskapsretten, ikke at hensynet ikke var egnet til å begrunne inngrep i friheten. Det kan av dette sluttetes at hensynet til å unngå omgåelse av nasjonal skattelovgivning kan være egnet til å begrunne inngrep i de fire friheter.

De norske reglene om konserninterne overføringer kan også sies å gå lenger enn nødvendig for å ivareta det påberopte hensyn. Det er på det generelle grunnlag at overføringen skjer til

¹⁸⁹ Op. cit, premiss 24

¹⁹⁰ Sak C-264/96 ICI, premiss 26

¹⁹¹ Sak C-9/02 Lasteyrie, premiss 52

et ikke-hjemmehørende selskap at konserninterne overføringer ikke innrømmes skattefritt. Selskaper som fortsetter sin virksomhet i Norge blir slik rammet av en regel som tar sikte på å ramme de selskaper som flytter sin virksomhet ut av Norge.

Regler som rammer situasjoner med et grenseoverskridende element på en generell basis har vært behandlet flere ganger i saker for EF-domstolen, og EF-domstolen har da stilt seg kritisk til disse¹⁹².

Videre er det i rettspraksis oppstilt et vilkår om at påberopelse av hensynet til å unngå omgåelse av nasjonale skatteregler krever at tilsvarende foranstaltninger må brukes i innenlandske situasjoner for å unngå omgåelse av den aktuelle skatteregelen. I *X og Y*¹⁹³ behandlet EF-domstolen en svensk skatteregel vedrørende utsatt gevinstbeskatning ved salg til underpris. Slik utsatt gevinstbeskatning ble innrømmet rent svenske selskaper, men ikke ikke-hjemmehørende selskaper eller svenske filialer av utenlandske selskaper. Sverige påberopte seg hensynet til å unngå omgåelse av skatteregelen ved at det overdragende selskapet flyttet sin virksomhet ut av Sverige. EF-domstolen uttalte i den forbindelse at risikoen for en slik emigrasjon var like stor for hjemmehørende selskaper som for de selskapsformer som ikke ble innrømmet utsatt beskatning¹⁹⁴. Sverige hadde ikke påvist at det forelå noen objektiv forskjell mellom selskapsformene som tilsa at den potensielle risikoen for emigrasjon ikke var den samme. Det samme må kunne sies å være tilfellet med de norske reglene om konserninterne overføringer; det er like stor risiko for at hjemmehørende selskaper flytter sin virksomhet ut av Norge som at ikke-hjemmehørende selskaper gjør det.

Med bakgrunn i ovennevnte rettspraksis, kan ikke den restriksjonen de norske reglene om konserninterne overføringer utgjør av etableringsfriheten rettferdiggjøres av hensynet til å unngå omgåelse av de norske skattereglene om beskatning av realisasjonsgevinster. Dette skyldes at de norske reglene om konserninterne overføringer ikke er spesifikt rettet mot

¹⁹² Se f.eks sak C-478/98, Kommisjonen mot Belgia, premiss 45 og sak C-436/00 *X og Y*, premiss 61-62

¹⁹³ Sak C-436/00 *X og Y*

¹⁹⁴ Sak C-436/00 *X og Y*, premiss 63

kunstige omgåelsesarrangementer¹⁹⁵. Som en følge av dette er regelen for lite presis, og rammer flere enn det som er nødvendig for å unngå omgåelse av reglene¹⁹⁶. Reglene rammer situasjoner med et grenseoverskridende element på en generell basis, og det brukes dessuten ikke en tilsvarende foranstaltning i innenlandske situasjoner.

8.4.2.4 Hensynet til å avverge skatteflukt

De norske reglene som ikke innrømmer konserninterne overføringer skattefritt til ikke-hjemmehørende selskaper, kan også tenkes begrunnet i hensynet til å avverge skatteflukt. Ikke-hjemmehørende selskaper med begrenset skatteplikt til Norge som har betydelige latente skatter som følge av konserninterne overføringer kan ønske å flytte virksomheten ut av Norge for å unngå beskatning ved realisasjon.

Spørsmålet i denne forbindelsen er hvorvidt denne potensielle muligheten for skatteflukt er egnet til å rettferdiggjøre inngrep i etableringsfriheten.

Rettspraksis fra EF-domstolen viser at det at et selskap flytter fra en medlemsstat til en annen, og dermed til en annen skattejurisdiksjon, ikke i seg selv innebærer en skatteunndragelse¹⁹⁷. At det foreligger en mulighet for skatteflukt ved å flytte virksomheten ut av landet kan følgelig ikke rettferdiggjøre et inngrep i en av de fire friheter.

¹⁹⁵ Sak C-264/96 ICI, premiss 26

¹⁹⁶ Jfr avgjørelsene referert til under fotnote 191 og 192

¹⁹⁷ Sak C-264/96 ICI, premiss 26, sak C-9/02 Lasteyrie, premiss 60

9 KONKLUSJON OG KONSEKVENSER A V FUNNENE I OPPGAVEN

Jeg har gjennom drøftelsene i oppgaven påvist at de norske reglene om konserninterne overføringer er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Slik reglene er utformet i dag, kan det foretas konserninterne overføringer skattefritt til selskaper som er hjemmehørende i Norge. Konserninterne overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper kan ikke foretas skattefritt.

Denne forskjellsbehandlingen utgjør diskriminering og en restriksjon i strid med forbudet mot diskriminering og restriksjoner av etableringsfriheten i EØS art 31.

Som en følge av dette vil for det første selskaper som er hjemmehørende innenfor EØS-området kunne påberope seg brudd på etableringsfriheten når de ikke innrømmes konserninterne overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper som er hjemmehørende innenfor EØS-området. Dette følger av at regelen om etableringsfriheten er ubetinget og tilstrekkelig presist formulert, slik at den tilfredsstiller de krav som er oppstilt i EF-domstolens rettspraksis for at private skal kunne påberope seg brudd på pliktregler. Det tilsvarende må gjelde for EØS-avtalens regler om de fire friheter¹⁹⁸. Dette innebærer at selskapene kan klage den norske staten inn for norske domstoler, eller sende en klage til ESA.

ESA vil kunne be om en skriftlig redegjørelse fra norske myndigheter om regelverket om konserninterne overføringer. Dette kan skje både etter ESAs eget initiativ og etter klage fra

¹⁹⁸ Se Sejersted m.fl (1999) s.220

private. Dersom ESA kommer til samme konklusjon som jeg har gjort i denne oppgaven vil de kunne avgi en grunngitt uttalelse om dette¹⁹⁹ og gi Norge en frist til å rette opp i forholdet ved å endre regelverket. Norge vil trolig etterkomme en slik uttalelse, men skulle det motsatte være tilfelle, vil ESA kunne anlegge traktatbruddssøksmål mot Norge ved EFTA-domstolen²⁰⁰.

Ved en eventuell rettssak, kan Norge som påvist ikke påberope seg noen av de skrevne hensyn i EØS-avtalen som rettferdiggjørelse for inngrepet i etableringsfriheten. Heller ikke kan det forhold at ikke-hjemmehørende selskaper kan søke om å innrømme skattefrie konserninterne overføringer nøytralisere det forhold at skattefordelen ikke innrømmes i første omgang. Når det gjelder de uskrevne allmenne hensyn er verken hensynet til det nasjonale skattefundamentet, hensynet til å unngå omgåelse av norske skatteregler eller hensynet til å avverge skatteflukt egnet til å rettferdiggjøre inngrepet. Hensynet til sammenhengen i det norske skattesystemet er egnet til å rettferdiggjøre at overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper uten skatteplikt til Norge ikke omfattes av reglene om konserninterne overføringer, men reglene er utformet for restriktivt til å kunne opprettholdes i sin nåværende form.

For at Norge skal kunne overholde sine forpliktelser etter EØS-avtalen må de følgelig endre reglene om konserninterne overføringer slik at det kun er overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper uten skatteplikt til Norge som ikke omfattes. Overføringer til ikke-hjemmehørende selskaper med begrenset skatteplikt til Norge som er hjemmehørende innefor EØS-området må inkluderes i regelverket.

¹⁹⁹ Etter avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkingsorgan og en Domstol (heretter ODA) art.31

²⁰⁰ ODA art. 31.

10 Litteraturliste

Almvik og Kristiansen *Bedriftsbeskatning i praksis* 3. utg, Bergen 2006

Bullen, Andreas *EU, EØS og SKATT* 1.utg, Oslo, 2005

Dajani...[et al.] *EØS-avtalen og norsk skatterett* Oslo, 2003

Lang, Michael "Direct Taxation: is the ECJ heading in a new direction?" I: *European Tax Review*, September 2006, s. 422

Lang, Michael "Marks & Spencer- more questions than answers: an analysis of the Opinion delivered by Advocate General Maduro" I: *EC Tax Review*, 2003 s. 96

Lignings- ABC Tilgang:

<http://www.skatteetaten.no/Templates/HandbokForside.aspx?id=46741&epslanguage=NO>

Sejersted...[et al] *EØS-rett* Oslo, 1999

Sejersted...[et al] *EØS-rett* Oslo, 2004

Steiner...[et al] *Textbook on EC Law* 8 utg, Oxford 2003

Zimmer, Fredrik *Internasjonal inntektsskatterett* 3.utg, Oslo 2003

Zimmer, Fredrik *Bedrift, selskap og skatt* 4 utg, Oslo 2006

Wikipedia Tilgang: <http://www.wikipedia.org/>

